



Ajuntament
de Barcelona

CONSELL TRIBUTARI

MEMÒRIA 2017

CONSELL TRIBUTARI

MEMÒRIA 2017



Ajuntament
de Barcelona

Composició del Consell Tributari

President

Tomàs Font i Llovet

Vicepresidenta

María Dolores Arias Abellán

Vocals

Emili Soler Calucho

Antonia Agulló Agüero

Jaume Galofré i Crespi

Funcionaris adscrits

Secretari

Fernando Frias Valle

Lletrades

M. Rosa Cemeli Plensa

Carolina González Torres

Personal administratiu

M. Teresa Lopezosa Alcañiz

M. Àngels Alsina i Ribó

Pilar Gallardo García

© Ajuntament de Barcelona. Consell Tributari
barcelona.cat

Edició: Consell Tributari

Correcció i producció: Direcció de Serveis Editorials

Fotografia: Oscar Giralt Jonama

D.L.: B. 26.087-2018

Octubre, 2018

Imprès en paper ecològic

Pròleg

Em complau presentar-vos, com és habitual cada any, la Memòria del Consell Tributari de Barcelona, que recull tota l'activitat d'aquest organisme independent i especialitzat en matèria tributària i d'altres ingressos públics. Es tracta d'un òrgan de gran utilitat pels ciutadans i entitats perquè permet garantir resolucions imparcials i ajustades a dret dels recursos interposats en tot allò relacionat amb la gestió, recaptació, inspecció i revisió dels tributs i preus públics, sense que els suposi cap cost econòmic. També per al mateix Ajuntament suposa un òrgan de referència a l'hora de sol·licitar informes i dictàmens que dotin de major seguretat jurídica a la normativa i actuació tributària municipal.

El Consell Tributari ha demostrat ser un instrument que garanteix l'activitat tributària de l'Ajuntament en benefici dels drets dels contribuents, com ho demostra la coincidència dels seus dictàmens aproximadament en un 90% amb les resolucions de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona dels recursos interposats pels contribuents. Durant l'any 2017 hi ha hagut un descens dels recursos tramitats pel Consell Tributari perquè en el darrer any han disminuït de manera rellevant els recursos tramitats sobre l'Impost de Plusvàlues, i també en relació a les taxes per utilització privativa de l'espai públic.

Vull agrair l'esforç i el compromís amb la formació jurídica i amb la millora permanent del Consell Tributari que va organitzar la XII Trobada d'Òrgans Tributaris Municipals que va tenir lloc a la nostra ciutat el passat mes de novembre. La Trobada va ser un èxit de participació i de debat sobre l'actualitat en matèria fiscal i tributària.

Ada Colau
Alcaldeessa de Barcelona

Sumari

Pròleg	3
Introducció	9
PRIMERA PART: L'APLICACIÓ DE LES ORDENANCES FISCALS VISTA A TRAVÉS DE LES RECLAMACIONS	13
Ordenança fiscal núm. 1.1. Impost sobre béns immobles	13
1.- Regularització cadastral	13
2.- Subjecte passiu i competència cadastral	14
3.- Exempcions	15
4.- Devolució d'ingressos indeguts	23
5.- Sancions	23
Ordenança fiscal núm. 1.2. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	24
1.- Exempcions	24
2.- Bonificacions	24
3.- Subjecte passiu	25
Ordenança fiscal núm. 1.3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	26
1.- Subjecció a l'impost	26
1.1.- Inexistència d'increment de valor	26
1.2.- Aportació de branca d'activitat	30
2.- Exempcions	31
2.1.- Béns d'interès cultural	31
2.2.- Entitats sense ànim de lucre	32
2.3.- Dació en pagament	32
3.- Subjecte passiu	32
4.- Base imposable	33
4.1.- Fórmula de càlcul errònia	33
4.2.- Efectes de la modificació del valor cadastral	37
5.- Bonificacions	37
5.1.- Bonificació per transmissió mortis causa d'habitatge	37
5.2.- Bonificació per transmissió de local de negoci	38
6.- Meritació	38
7.- Prescripció	39
8.- Autoliquidació	40
8.1.- Bonificació	40
8.2.- Sanció	40
9.- Procediment de gestió	41
10.- Procediment sancionador	42
11.- Recursos	42
Ordenança fiscal núm. 1.4. Impost sobre activitats econòmiques	44
1.- Exempcions	44
2.- Quantificació. Sanció tributària	45
3.- Prescripció	46

Ordenança fiscal núm. 2.1.	
Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	48
1.- Objecte i base imposable	48
2.- Bonificacions	48
3.- Exempcions. Servei postal universal i liberalització dels serveis postals	49
Ordenança fiscal núm. 3.10.	
Taxes per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis	50
1.- Fet imposable	50
2.- Exempció	50
Ordenança fiscal núm. 3.11	
Taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic municipal, a favor d'empreses explotadores de serveis de subministrament d'interès general	51
Preus públics per la prestació del servei de recollida de residus comercials	54
1.- Gestió	54
Altres temes	55
1.- Derivació de responsabilitat	55
2.- Interessos de demora	55
 SEGONA PART: INFORMES EMESOS A PETICIÓ DE L'AJUNTAMENT	 57
1.- Informes sobre els projectes d'Ordenances fiscals	57
2.- Informe sobre la tributació en concepte d'impost sobre béns immobles dels aparcaments municipals en règim de concessió administrativa	57
3.- Informe sobre la fiscalitat de l'activitat vinculada als vehicles de mobilitat personal (VMP), destinats tant a activitats d'ús econòmic com a us personal o d'oci	82
4.- Informe sobre l'abast temporal en el municipi de Barcelona de les bonificacions en l'impost sobre béns immobles, quan quedi aprovada una nova valoració col·lectiva de caràcter general	92
5.- Informe sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional nº 59/2017, d'11 de maig, en relació a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	104
 Annex I	
Expedients tramitats	124
 Annex II	
Classificació per conceptes	125
 Annex III	
Gràfics	126



L'activitat del Consell Tributari de Barcelona al llarg de l'any 2017 ha estat marcada, en coherència amb la seva trajectòria des de que va ser creat l'any 1988, pel manteniment de les característiques que el qualifiquen: òrgan independent, especialitzat tècnicament, singular en la seva relació amb l'ajuntament, superior en el seu àmbit. Tot això en funció del seu servei al millor exercici de les competències tributàries municipals i de garantia dels drets dels contribuents.

9

En la seva actuació relativa als recursos interposats pels ciutadans, contra els actes d'aplicació dels tributs i preus públics i de recaptació d'aquests i d'altres ingressos de dret públic que pertanyen a la hisenda municipal, s'han resolt 304 recursos, el 25% dels quals s'han estimat total o parcialment. I, a l'igual que en exercicis anteriors, el major número de recursos examinats, un 58,36%, corresponen a l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, seguit en menor mesura de l'impost sobre béns immobles i de l'Impost sobre activitats econòmiques.

Pel que fa a la seva activitat d'emissió d'Informes a petició del propi Ajuntament, cal destacar, per la complexitat de la temàtica plantejada, el relatiu a l'IBI dels aparcaments municipals, així com el referit a les actuacions a prendre per l'Ajuntament sobre l'impost de Plusvàlua a conseqüència de la STC 59/2017, d'11 de maig, que va declarar la inconstitucionalitat dels articles 107.1, 107.2 a) i 110.4, tots ells del Text refós de la Llei reguladora de les Hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, en la mesura que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor. Val a dir, encara que ja sigui fora de l'any objecte d'aquesta Memòria, que la solució donada pel Consell Tributari a aquest segon tema, de gran rellevància pràctica, ha permès a l'Ajuntament continuar amb els procediments corresponents un cop ha estat dictada la Sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 2018.

Més enllà de l'activitat ordinària en l'emissió d'informes i dictàmens, al llarg de l'any 2017 el Consell Tributari ha incrementat notablement la seva presència i protagonisme en el context dels òrgans tributaris municipals espanyols.

D'una banda, el Consell Tributari s'ha reunit, junt amb altres òrgans tributaris, amb la Comissió d'experts sobre la Revisió del Model de Finançament Local, nomenada pel Ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, per tal d'aportar-hi els seus criteris, derivats tant dels coneixements dels seus membres com de la llarga experiència acumulada com a organisme col·legiat.

D'altra banda, el Consell Tributari de Barcelona ha organitzat la XII Trobada d'Òrgans Tributaris Municipals, que s'ha celebrat els dies 16 i 17 de novembre de 2017, al Saló de Cròniques de l'Ajuntament de la Ciutat.

La Trobada va reunir a un centenar de participants procedents d'òrgans tributaris municipals i Tribunals econòmic-administratius de tot Espanya, d'universitats, d'organismes professionals i de diversos ajuntaments, i, naturalment, de l'Institut Municipal d'Hisenda de l'Ajuntament de Barcelona.

En l'acte d'inauguració, com a President del Consell Tributari vaig tenir el goig de pronunciar les següents paraules:

Bona tarda, buenas tardes.

Només unes senzilles paraules de benvinguda a aquesta XII Trobada dels Òrgans Tributaris Municipals que, com veieu, dóna continuïtat, aquesta vegada de nou a Barcelona, a la nostra tradicional reunió anual.

Una especial benvinguda a tots els membres dels Tribunals EAM Consells i Junes que heu acudit avui a Barcelona des de tota Espanya.

Vull dir-vos que en aquests moments amb la vostra presència percebem una positiva corrent de proximitat entre qui servim a les institucions públiques sense més instrument que la Llei i el Dret, en garantia de la legalitat de l'Administració i dels drets dels ciutadans. Percebem aquesta proximitat i us l'agraïm.

A tots els altres assistents, de l'ajuntament, d'altres institucions, universitaris, professionals, igualment, benvinguts a la Trobada.

També vull expressar el meu agraïment a l'Ajuntament de Barcelona, a la Primera Tinença d'Alcaldia i al Gerent de Presidència i Economia, Sr. Jordi Ayala, pel suport rebut en l'organització d'aquestes Jornades, i al regidor d'Empresa i Turisme, Sr. Agustí Colom, per acompanyar-nos avui en aquest acte.

Com heu vist en el programa, hem considerat convenient abordar en aquesta trobada dues de les qüestions que més ens inquieten en l'actualitat i que alguns de vosaltres també ens havíeu suggerit: d'una banda, en les sessions d'aquesta tarda, la relativa a l'aplicació de la sentència del Tribunal Constitucional sobre l'impost de plusvàlua; i, d'altra banda, demà al matí, la reforma de la fiscalitat i del finançament municipal.

Respecte d'això, ja vam tenir ocasió de celebrar una sessió interna de treball amb la Comissió d'Experts que va resultar de gran interès. Ara ja tenim l'informe presentat.

Cadascun d'aquests blocs temàtics serà tractat des de diferents punts de vista, amb ponències de caràcter més general que centrin la problemàtica, i amb taules rodones que facilitin l'intercanvi d'experiències i el col·loqui entre tots nosaltres.

Comptem amb la intervenció d'un conjunt de veritables experts i, encara protagonistes, en els diferents punts que estudiarem. Els dono la benvinguda i els agraeixo la seva participació.



La veritat és que tot el Consell Tributari -Vocals, secretari general, lletrades, personal administratiu- tots hem posat il·lusió i esforç en l'organització d'aquesta Trobada, i confiem que sigui fructífera i del grat de tots.

Us reitero la benvinguda en nom de tots els membres del Consell Tributari de Barcelona i en el meu propi, amb la seguretat que aquesta Trobada serà una nova ocasió per a la posada en comú de coneixements i experiències, i que, més encara, contribuirà a consolidar una amistat ja ben travada.

Moltes gràcies.



El contingut acadèmic de la Trobada va ser d'un alt nivell com es pot veure en la qualitat dels intervinents i l'interès dels temes tractats:

Els efectes de les sentències del Tribunal Constitucional sobre l'impost de plusvàlua

- Ana Belén Macho Pérez, presidenta del Tribunal Econòmic Administratiu de l'Hospitalet de Llobregat
- Rafael Fernández Montalvo, magistrat del Tribunal Suprem
- Presideix: Tomàs Font i Llovet, president del Consell Tributari de l'Ajuntament de Barcelona

Taula rodona: Criteris d'aplicació de les sentències del Tribunal Constitucional sobre l'impost de plusvàlua

- M^a Dolores Arias Abellán, vicepresidenta del Consell Tributari de l'Ajuntament de Barcelona
- Marcos Gómez Puente, president del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid
- Teresa Ribas Algueró, gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de l'Ajuntament de Barcelona
- Modera: Francisco José González Ruiz, magistrat del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya

La revisió del model de finançament local

- Ana Muñoz Merino, catedràtica de Dret Financer i Tributari de la Universitat de Cantàbria i presidenta de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local
- Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, catedràtic d'Economia Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos
- Presideix: Antonia Agulló Agüero, vocal del Consell Tributari de l'Ajuntament de Barcelona

Taula rodona: Perspectives futures de la fiscalitat municipal

- Jordi Ayala Roqueta, gerent de Presidència i Economia de l'Ajuntament de Barcelona
- María Luisa Esteve Pardo, professora titular de Dret Financer i Tributari de la Universitat de Girona
- Pablo Chico de la Cámara, president del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón
- Modera: Xavier Maria Suñé Negre, president del Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Catalunya

En definitiva, el Consell Tributari, amb l'organització d'aquesta XII Trobada, i amb la valuosa col·laboració de l'Ajuntament, va confirmar la seva vocació de compartir el bagatge i la trajectòria que acumula com a primer òrgan tributari creat en virtut de l'autonomia municipal.

Tomàs Font i Llovet
President del Consell Tributari

PRIMERA PART: L'APLICACIÓ DE LES ORDENANCES FISCALS VISTA A TRAVÉS DE LES RECLAMACIONS

Ordenança fiscal núm. 1.1. Impost sobre béns immobles

13

En l'exercici de 2017, l'Impost sobre béns immobles (IBI), encara que a gran distància de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), que es situa en primer lloc, ha ocupat el segon lloc en el rànquing de conflictivitat davant el Consell Tributari, amb un 14,75% del total d'expedients que han estat dictaminats durant aquest exercici.

1.- Regularització cadastral

D'entre els expedients examinats en l'exercici de 2017 per aquest Consell Tributari que es refereixen a recursos motivats per la regularització cadastral dels immobles objecte de gravamen destaquen els relatius als efectes temporals dels procediments de regularització cadastral. Concretament, els concernents al moment en què els nous valors han de tenir efectes tributaris en l'IBI.

Així, en l'expedient 253/17, al·legava la recurrent la manca de manifestació expressa per part del Cadastre de la data d'adequació del valor cadastral a la realitat reparant les discrepàncies pel que fa a la categoria constructiva de l'immoble gravat, de manera que sol·licitava la seva aplicació en el moment en què va tenir lloc la ponència de valors, en tractar-se d'un error material, i la corresponent devolució d'ingressos indeguts. El Consell, després de considerar que en el present cas, la qüestió controvertida, “*queda cenyida a determinar si el fet que origina l'alteració cadastral constitueix un error material o de fet, o pel contrari es tracta d'un error de dret*” va entendre al contrari que, d'acord amb la jurisprudència, la “*categoria constructiva de l'immoble, és un error de dret, havent-se utilitzat per a la seva revisió el procediment legalment previst amb aquesta finalitat, procediment d'esmena de discrepàncies -article 18 del TRLCI-. En conseqüència, en la resolució impugnada, desestimatoria de la sol·licitud del recurrent, s'aplica la normativa en vigor, tal com s'assenyala en la proposta efectuada per l'Administració municipal*”. Fet que determina els efectes cadastrals de la resolució des del dia següent al d'adopció de l'acord o finalització del termini per presentar al·legacions, i els efectes tributaris en l'IBI en la primera meritació posterior de l'impost.

En el mateix sentit, en els expedients 17/17 i 254/17, davant de les pretensions d'aplicació immediata en l'IBI dels efectes de la resolució d'alteració cadastral, el Consell Tributari va considerar que <<*el procediment d'esmena de discrepàncies seguit davant la Gerència Regional del Cadastre (expedient ...), és un acte nou que produeix els seus efectes “cap al futur” respectant la situació jurídica existent amb anterioritat, de manera que en cap cas pot atribuir-se a la modificació del valor cadastral efectes retroactius. Excepte que la tramitació del procediment hagués excedit el termini de sis mesos sense causa imputable a la interessada (...)>> Tot això, d'acord amb el que estableix l'article 75.3 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL) que regula els efectes tributaris de les alteracions de la descripció cadastral, disposant que: “los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que se produzcan los efectos catastrales (...)”*

Particularment conflictiva es presenta al efectes d'aquest impost la determinació dels efectes tributaris de l'alteració cadastral relativa a variacions en la superfície, tenint en compte la dificultat que presenta la seva qualificació com a error material, o de fet, o error de dret.

En els expedients 86/17 i 255/17, el Consell va examinar a fons aquesta circumstància. En el primer cas, expedient 86/17, el Cadastre havia resolt rectificar la superfície construïda d'acord amb els plànols presentats i modificar el valor cadastral de l'immoble. En el segon, expedient 255/17, la valoració cadastral era incorrecta per error en la superfície, per coeficients d'ús incorrectes i per no haver-se aplicat el coeficient reductor per afectació urbanística. En tots dos casos es va arribar a la conclusió que eren supòsits d'error de dret, no sense abans assenyalar la transcendència d'una o altra forma d'apreciar la diferència volumètrica de l'immoble, ja que si es tracta d'un error material o de fet, resulta d'aplicació l'article 220 de la Llei general tributària (LGT), amb la possibilitat de poder sol·licitar amb efectes retroactius la devolució de pagaments indeguts per tal raó si aquests s'han produït. Mentre que en el procediment d'esmena de discrepàncies per error de dret, els efectes resulten immediats a partir del següent dia de la rectificació, i sense els efectes econòmics assenyalats anteriorment. Les discrepàncies entre el Cadastre i el recurrent entorn de la superfície real de l'immoble poden tenir l'origen en un simple error de fet o aritmètic, és a dir, en un simple error de transcripció d'una xifra, article o frase, sense més repercussions, o en un error de dret, és a dir en circumstàncies més complexes, com ara l'existència de plànols discrepants o de referències errònies. En aquest sentit, l'expedient 255/17, actualitza i analitza l'última jurisprudència sobre el tema.

També en relació amb la regularització cadastral, a l'expedient 16/17, el Consell va examinar un supòsit en el qual el recurrent pretenia la "exempció", en realitat, no subjecció a l'impost, al·legant la qualificació urbanística de l'immoble gravat, circumstància que correspon determinar al cadastre, donada la divisió entre gestió cadastral i gestió tributària.

2.- Subjecte passiu i competència cadastral

Un dels temes més controvertits que afecten aquest impost és el relatiu a la determinació del subjecte passiu. En principi, una qüestió clara que determina l'article 61 del TRLRHL de 2004, el qual estableix una llista tancada i un ordre de prelación entre els titulars de drets sobre un determinat bé immoble, no obstant remetre tant la determinació del bé immoble com la del subjecte passiu a les dades del Cadastre, sense perjudici de la prioritat del Registre de la Propietat. El dret derivat del contracte d'arrendament no figura entre els drets que configuren el fet imposable de l'IBI, raó per la qual la seva titularitat no pot donar lloc a cap exempció de l'impost sigui quina sigui la naturalesa i condició del subjecte que posseeix la titularitat.

Amb base en aquest argument, el Consell va desestimar la demanda en aquest sentit efectuada per una entitat sense ànim de lucre en l'expedient 207/17. Seguint el precedent de dictàmens anteriors, després d'examinar la naturalesa del dret de la recurrent en l'escriptura pública de cessió de drets arrendaticis celebrada a l'efecte, va concloure que el dret cedit per l'anterior arrendatari, titular d'un dret de superfície i propietari de les naus construïdes a la Zona Franca, era un dret d'arrendament simple. Raó per la qual no li era d'aplicació la sentència dictada pel Tribunal Suprem en data 23 de juny de 2001, (cas Nissan) segons la qual els edificis són propietat de l'arrendatari "*ad meliorandum*" o "*ad aedifi-*

candum”, invocada per la recurrent, sinó la doctrina establerta pel TSJC en dos casos similars, en sentències dictades el 13 de novembre de 2008 (recurs ordinari núm. 439/2005), i el 15 de juny de 2009 (recurs ordinari núm. 365/2005).

Certament el Consorci de la Zona Franca havia concertat arrendaments *ad meliorandum* en el passat respecte d'alguns dels seus terrenys, i en relació amb alguns d'ells fins i tot el Consell Tributari havia conegut de reclamacions relatives a l'IBI (Dictàmens 718/1, 369/00 i 166/12, entre d'altres), pronunciant-se en un sentit favorable a considerar pertinent la condició de subjecte passiu de l'impost a l'arrendatari en aquells casos en que *“el contracte (...) precisament obliga la recurrent a construir a les seves despeses i li dóna total llibertat sobre l'edificació mentre duri el contracte, i que no serà fins al final del contracte que l'edifici passarà a la propietat de l'arrendadora, en el sentit que fins aquest moment no podrà prendre decisions en front l'arrendatària basades en el dret de propietat de la construcció, ni tampoc no assumirà responsabilitats sobre l'edificació, entenem que la situació jurídica de la recurrent com a subjecte passiu de l'impost, s'adiu amb allò que disposa l'article 62.b) de la Llei reguladora de les hisendes locals”*

A un d'aquests casos especials d'arrendament (Nissan), es refereix la Sentència del Tribunal Suprem de 23 de juny esmentada. En dita sentència, que no resulta d'aplicació al present cas, el Tribunal va qualificar *“prejudicialmente hablando y a efectos tributarios exclusivos, la relación de Nissan con los edificios e instalaciones en que desenvuelve sus procesos fabriles y mercantiles, como de propiedad, sin que el hecho de que el suelo sea ajeno desvirtúe tal relación jurídica, pues encuentra su fundamento en la libertad de pacto de las partes –art. 1255 del Código Civil-, reflejada en los contratos concertados”*

I és que, com ja va assenyalar el Consell Tributari, tot i que la recurrent parla indistintament d'“arrendament” s'està referint a dues modalitats contractuals diferents amb efectes civils i tributaris també diferents. Així, cal distingir l'arrendament simple previst a l'art. 1543 del Codi civil i en virtut del qual un subjecte s'obliga front un altre a donar-li l'ús o gaudi d'una cosa per un temps determinat i a canvi d'un preu cert; de l'arrendament complex i atípic denominat *“ad meliorandum”* o *“ad aedificandum”*, proper al dret de superfície i a l'emfiteusi, que es caracteritza perquè en ell la renda no consisteix (al menys, no en la seva totalitat) en un preu cert en diners, sinó en l'obligació de l'arrendatari de millorar la finca arrendada, ja sigui reparant-la o realitzant edificacions que en acabar l'arrendament queden a mans del propietari del sòl.

El mateix argument va determinar l'estimació de la pretensió de la recurrent en l'expedient 210/16. El Consell va entendre que la situació jurídica de l'entitat arrendatària s'adequava amb el que disposa l'article 61. b) de la Llei reguladora de les hisendes Locals, ostentant per tant la condició de subjecte passiu de l'impost, com a titular, en realitat, d'un dret de superfície.

3.- Exempcions

Els expedients examinats per aquest Consell durant l'exercici de 2017 en matèria d'exempcions de l'IBI, giren al voltant de l'aplicació dels apartats 1.a), 2.a) i 3 de l'article 62 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el TRLRHL.

Concretament afecten, en primer lloc, a l'exempció prevista a l'article 62.1.a) del TRLRHL, relativa als béns immobles que siguin propietat de l'Estat, de les comunitats autònomes o de les entitats locals que estiguin directament afectes a la seguretat ciutadana (expedient 299/17) i als serveis educatius (expedients 170/17 i 269/16), així com els de l'Estat afectes a la defensa nacional (expedient 358/16).

En segon lloc, l'expedient 269/16, planteja així mateix el problema de l'àmbit d'aplicació de l'exempció dels béns immobles que es destinin a l'ensenyament per centres docents acollits, total o parcialment, al règim de concert educatiu, quant a la superfície afectada a l'ensenyament concertat que estableix, prèvia sol·licitud, l'article 62.2.a) del mateix text legal.

Finalment, a l'expedient 311/16, s'analitza l'aplicació de l'exempció que l'article 62.3 del TRLRHL permet establir als Ajuntaments a través de l'ordenança fiscal corresponent, a favor dels béns de què siguin titulars els centres sanitaris de titularitat pública, sempre que estiguin directament afectats al compliment dels fins específics dels referits centres, remetent la regulació dels restants aspectes substantius i formals d'aquesta exempció al que es determini en aquesta ordenança fiscal, i que l'Ajuntament de Barcelona preveu a l'article 8. 2.c de l'OF de 2016, que resulta d'aplicació.

Passant a l'examen de cada un d'aquests dictàmens, cal destacar els següents aspectes rellevants.

L'expedient 299/16, relatiu al recurs plantejat pel Departament d'Interior de la Generalitat de Catalunya en relació amb un immoble situat al Passeig de Sant Joan, on s'ubiquen serveis de la seva competència, i sobre el qual la Generalitat posseeix un dret real de superfície. Igual que en ocasions anteriors, el Consell Tributari va considerar que l'aplicació de l'exempció que preveu l'article 62. 1.a) del TRLRHL per als immobles directament afectes a la seguretat ciutadana exigeix la propietat pública d'aquests immobles, element que en el present cas no concorre en ser l'ens públic titular exclusivament d'un dret real de superfície, pel que resulta impossible el reconeixement de l'exempció sol·licitada donada l'estricta prohibició d'aplicació analògica de les normes que estableixen exempcions tributàries que imposa l'article 14 de la LGT.

El Consell va rebutjar així mateix la pretensió de suspensió automàtica de la resolució impugnada fins el moment que hagués adquirit fermesa tenint en compte que l'executivitat dels actes administratius està condicionada a la formalització de la preceptiva garantia, circumstància que no s'ha produït en el present cas, segons determina la STS d'1 de juny de 2000. Conclusió a la que també s'arriba si partim de l'extensió als procediments administratius, de l'article 12 de la Llei 52/1997, de 27 de novembre del Règim d'assistència jurídica a l'Estat i institucions públiques, aplicable a les Comunitats Autònomes (Disp. Ad. 4a), la qual estableix l'exempció de dipòsits i caucions dels ens públics. Aquesta extensió, acceptada per la jurisprudència de cap manera té caràcter automàtic sinó que requereix l'acreditació del dany de difícil o impossible reparació, tal com estableixen, entre d'altres, la Sentència de l'Audiència Nacional (Sala del Contenciós-Administratiu Secció 7è), d'11 de novembre de 2013 (EDJ 2013/214887) i la Sec. 1a de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJ d'Andalusia (Màlaga) en Sentència de 15 de desembre de 2016 (EDJ 2016/295147), que fa un recorregut històric per la regulació d'aquesta qüestió en el nostre ordenament jurídic.

Concretament, respecte de l'exempció de l'article 62.1.a) del TRLRHL, el Consell Tributari es va pronunciar en els següents termes: *<<En aquest cas, el cert és que el subjecte passiu de l'impost és un d'aquests ens públics, la Generalitat de Catalunya, però ostenta no un dret de propietat sinó un dret de superfície, fet pel qual, d'acord amb el que s'acaba d'exposar, aquesta entitat se situa fora de l'àmbit d'aplicació de l'exempció sol·licitada. Doncs, si bé és cert que en l'àmbit del dret civil, com ha posat de manifest en una altra ocasió aquest Consell Tributari, del dret de superfície deriva, a la seva vegada, la propietat d'allò construït d'acord amb l'article 564.1 del Codi civil de Catalunya (CT 202/8, FJ 4), també ho és: en primer lloc, que el dret de superfície limita, no suprimeix, el dret de propietat amb referència al qual es constitueix i amb el qual es relaciona estretament; i, en segon lloc, que en l'àmbit de l'impost sobre béns immobles, la normativa reguladora d'aquest impost no fracciona el fet imposable ni permet la divisió del valor cadastral de l'immoble gravat quan concorren amb el dret de propietat els drets reals d'usdefruit i superfície o la concessió administrativa.*

En aquests casos, el fet imposable s'atribueix en la seva totalitat, és a dir, pel valor total de l'immoble, que comprèn en tot cas la suma del valor del sòl i del valor de les construccions, a qui detenta un dels esmentats drets, els continguts dels quals són evidentment diferents, en l'ordre preclusiu que la llei estableix.

En conseqüència, tots els possibles subjectes passius contribuents de l'IBI tributen per igual, amb independència de l'àmbit major o menor de facultats que els atorgui el seu concret títol jurídic sobre el bé immoble gravat per aquest impost i definit per la llei com un tot inseparable. Raó per la qual, la manifestació de capacitat econòmica gravada per aquest impost queda així delimitada com una mena de mínim comú denominador a tots aquests drets que és objecte de valoració única i unitària.

La divisió entre la propietat del sòl i la de la construcció a efectes tributaris, com la distinció entre usufructuari i propietari, o entre concessionari i superficiari, als efectes de determinar una diferent quota tributària, o, el que és el mateix, als efectes d'introduir una graduació en definitiva en la realització del fet imposable, no només no està permesa per la llei, sinó que no és coherent amb la capacitat econòmica gravada i amb l'arquitectura de l'impost. D'acord amb l'art 61.2 TRLRHL, l'objecte de l'impost és un únic dret, amb independència de que concorrin o no altres drets sobre el mateix bé immoble. Així mateix, segons l'art. 61.3 TRLRHL i l'art 6 de la Llei del Cadastre Immobiliari, text refós aprovat per RD Leg, 1/2004, de 5 de març, el bé immoble gravat sobre el qual recauen aquests drets és sempre el mateix, la finca cadastral, la qual té sempre el mateix valor cadastral sigui quin sigui el títol jurídic que té en cada cas el titular cadastral i subjecte realitzador del fet imposable de l'impost.

La divisió del valor cadastral entre valor del sòl i valor de la construcció, com és sabut, constitueix una simple tècnica de valoració dels immobles objecte de gravamen la normativització de la qual no autoritza de cap manera a modificar la configuració del fet imposable de l'impost. Així es desprèn dels articles 65 del TRLHL i dels articles 22 i següents de la Llei del cadastre immobiliari.

La normativa tributària, per tant, lluny de desconèixer les normes civils, regula l'impost utilitzant les categories del dret civil i, en superposar-se a aquestes, deli-

mita el fet imposable i atribueix el gravamen en cada cas al titular del dret que expressament assenyala. Técnica que també s'utilitza en la configuració de les exempcions i dels supòsits de no subjecció.

En conseqüència, qualsevol atribució del gravamen o de l'exempció al titular d'un dret diferent a aquell expressament assenyalat per la llei tributària constituiria una aplicació analògica de la norma, prohibida per l'article 14 de la LGT, segons el qual:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

Es per això que no es possible aplicar en aquest cas l'exempció sol·licitada. La exempció sol·licitada exigeix que l'ens públic sigui titular de la propietat sobre l'immoble respecte del qual es vol gaudir d'aquesta exempció, i en aquest cas, com ja s'ha dit, la Generalitat no ho és. La Generalitat és, certament, subjecte passiu de l'impost, però no a títol de propietari sinó en la seva qualitat de titular d'un dret real de superfície, per la qual cosa no compleix el requisit subjectiu que demana l'aplicació de la citada exempció.

(...) En aquest mateix sentit, ens remetem al dictamen del Consell Tributari de Barcelona 202/8, abans citat, així com al dictamen 19/14, en el qual, en un cas anàleg a aquest que ens ocupa, s'incideix en el necessari compliment dels dos aspectes del requisit subjectiu que la llei estableix per al gaudi de l'exempció prevista a l'article 62.1 a) del TRLRHL, és a dir, la condició pública del subjecte passiu realitzador del fet imposable i la titularitat per part d'aquest ens d'un dret de propietat sobre el bé immoble objecte de gravamen.

En aquets sentit, el Consell Tributari assenyala: “Com disposa l'article 564 del Llibre V del Codi civil de Catalunya, “La superfície és el dret real limitat sobre una finca aliena que atribueix temporalment la propietat separada de les construccions o de les plantacions que hi estiguin incloses. En virtut del dret de superfície, es manté una separació entre la propietat d'allò que es construeix o es planta i el terreny o el sòl en què es fa.” (...) “Ara bé, no pot derivar-se de la interpretació literal de la definició, que el dret de superfície es divideixi en dos compartiments estancs sense relació entre ells, de manera que el propietari del terreny conserva la seva propietat, mentre que l'edificació pertany al superficiari. Això no és així, perquè si el superficiari té dret a construir és perquè el dret de superfície trenca dos dels dogmes del dret de domini: el que s'estén usque ad caelum et ad inferos i el que atribueix al propietari la titularitat de quan es construeixi sobre el terreny. Per contra el dret de superfície té com a contingut previ una limitació amplíssima del dret del propietari del terreny, superior fins i tot a la que patiria per un gravamen d'usdefruit.” I afegeix: “Aquesta posició limitadíssima del propietari, reduïda a la potestat de reclamar el compliment del contracte de constitució de la superfície, té també el seu reflex en el dret tributari, on el dret de superfície fa desaparèixer com a fet imposable el dret de propietat del terreny.”

Una desaparició del titular del dret de propietat en l'àmbit d'aquest impost que és temporal no entra en contradicció amb les normes del dret civil; i és coherent amb

la manifestació de capacitat econòmica que grava l'impost i amb la posició que ostenten els altres titulars de drets sobre béns immobles que la llei considera titulars cadastrals i que poden arribar a ser subjectes passius contribuents o realitzadors del fet imposable.

Així, continua el Consell en el mateix dictamen, “respecte dels titulars cadastrals es pronuncia l'article 9.1 del Text refós del cadastre immobiliari. Per tant, la consideració com a fet imposable del dret real de superfície desplaça la consideració com a tal del dret de propietat i en conseqüència, no es pot dividir a efectes tributaris el dret de propietat sobre el terreny i el dret de propietat sobre l'edifici. Hi ha un objecte tributari únic, que és el dret de superfície (...). (FJ 3 del 19/14).”

En definitiva, tal i com s'argumenta en el FJ anterior, tant la unitat de l'objecte tributari com la unitat de la finca cadastral i la identitat quantitativa de la prestació tributària que correspon a aquest impost venen expressament determinats per la llei i són coherents amb la manifestació de riquesa gravada sobre la qual s'articula el fet imposable i es quantifica l'obligació tributària. Raó per la qual, des de qualsevol punt de vista, no és possible cap fraccionament del fet imposable de l'IBI entre els diversos titulars de drets sobre l'immoble gravat ni, en conseqüència, el fraccionament de la quota tributaria entre els diversos titulars cadastrals.

(...) Aquest mateix criteri és el defensat a l'informe consulta IE0762-11 de la Subdirecció General de Tributs Locals de 26/12/2011, que cita l'IMH, sobre la procedència del canvi de subjecte passiu en el cas de concurrència de diferents drets sobre un mateix immoble a efectes de l'IBI.>>

El mateix problema va ser abordat i resolt a l'expedient 269/16, en el qual la Diputació de Barcelona, titular d'un dret de superfície i subjecte passiu de l'impost, reclamava l'aplicació de l'exempció per a l'Institut del Teatre construït en la seva qualitat de superficiària.

A l'igual que en el cas anterior, el Consell va dictaminar en contra del reconeixement de l'exempció “atès que la Diputació de Barcelona és el subjecte passiu de l'impost de conformitat amb l'article 63 del TRLRHL, si bé ho és en la seva condició de titular d'un dret de superfície del que deriva la propietat per part d'aquest subjecte del construït en compliment del contracte de cessió del referit dret de superfície. Aquest dret únicament li atorga la condició de superficiari i no de propietari, mancant en conseqüència, l'element o requisit subjectiu que exigeix l'article 62.1.a) per tal de gaudir de l'exempció contemplada. Tal i com s'ha exposat, l'exempció pretesa és de caràcter mixt, i per tant, la manca d'aquest requisit és motiu suficient per desestimar la seva pretensió.”

Subsidiàriament, la recurrent sol·licitava l'aplicació de l'exempció prevista a l'article 62.2.a) del TRLRHL per als béns immobles que es destinin a l'ensenyament per centres docents acollits, total o parcialment, al règim de concert educatiu, quant a la superfície afectada a l'ensenyament concertat. Pretensió que va ser així mateix desestimada ja que si bé l'Institut del Teatre “figura inscrit com a centre docent públic que imparteix estudis d'educació secundària obligatòria i dansa (...), aquest no figura inscrit al Registre de Centres Docents del Departament d'Educació i no està acollit al règim de concert educatiu”. El que determina que no pugui “prosperar l'exempció prevista a l'article 62.2.a).”

En tercer lloc, sol·licitava la recurrent, que es declari exempt el sòl on s'ha construït l'edifici, ja que aquest pertany a l'Ajuntament de Barcelona i la liquidació a la Diputació de Barcelona no pot incloure un valor de sòl del qual no és propietària, citant a aquests efectes una sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 26 de juny de 2013. Pretensió que també rebutja el Consell ja que no es pot sostenir que la Diputació no tingui cap dret sobre el sòl. El dret de superfície és un dret real que, precisament per recaure sobre el sòl, autoritza el superficiari a construir mantenint la propietat del que construeix, en contra de les regles generals de l'accessió. Per tant, si el dret de superfície és un dels drets gravats per l'Impost, aquest dret de superfície recau precisament sobre el terreny.

Finalment el Consell rebutja així mateix la pervivència del benefici fiscal proclamat per l'art. 80 .1 de la Llei de bases de règim local, d'acord amb la STS de 13 d'abril del 2001.

Amb posterioritat a l'emissió dels anteriors dictàmens, el TSJC ha resolt en sentència núm. 89, de 31 de gener de 2018, confirmar la Sentència núm. 22/2016, de 22 de gener, dictada pel Jutjat del Contenciós Administratiu núm. 1 de Barcelona en el procediment ordinari núm. 104/2015, a favor de la mercantil, OBRASCON HUARTE LAIN, SA, relativa a les liquidacions tributàries municipals de l'IBI, girades al seu càrrec per l'exercici fiscal 2014 i els immobles situats en Passeig de Santa Coloma, 28-30, i carrer de Marina, 347-349, tots dos d'aquesta capital, en els quals s'ubiquen sengles comissaries de policia, sent la citada mercantil titular d'un dret de superfície, en el sentit de reconèixer el seu dret a obtenir noves liquidacions de les quotes tributàries corresponents a l'IBI per referència tan sols a la part del mateix corresponent a les construccions i no al sòl.

Argumenta el Tribunal, la continuïtat de la seva doctrina, fixada en dues sentències fermes que resolien sengles recursos d'apel·lació interposats respectivament per ambdues parts contra decisions judicials de signe contrari cada un d'ells i dictats en primera instància per diferents jutjats d'aquest mateix ordre i capital (STSJ de Catalunya, Sala Contenciosa Administrativa, núm. 715/2013, de 26 de juny, dictada en rotlló d'apel·lació núm. 162/2012, parcialment revocatòria de la Sentència núm. 363/2012, de 18 de juny, dictada pel Jutjat núm. 9 d'aquest ordre i capital en el seu recurs 484/2010, relativa a quotes per IBI, exercicis 2009 i 2010, de la mateixa comissaria de policia autonòmica situada a Passeig Santa Coloma, 28-30, exercici 2010, de la mateixa comissaria situada a carrer Marina, 347-349, i STSJ de Catalunya, Sala Contenciosa Administrativa, núm. 1040/2013, de 23 d'octubre, dictada en rotlló apel·lació 56/2013, revocatòria de la Sentència de 13 de novembre de 2012 dictada pel Jutjat núm. 6 d'aquest ordre i capital en el seu recurs 59/2012 (quotes per IBI, exercici 2011, de la comissaria situada a Passeig Santa Coloma, 28-30, i exercicis 2008, 2009 i 2011 de la comissaria situada al carrer Marina, 347-349).

Resol el TSJC que la recurrent en la instància, en la seva qualitat de titular d'un dret de superfície sobre les expressades finques, pot beneficiar-se de l'exempció prevista a l'article 62.1.a) del TRLRHL, aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, i a la seva vegada recollida per l'article 4.1.a) de l'Ordenança fiscal municipal corresponent de l'Ajuntament de Barcelona, per la circumstància que aquests immobles es troben afectes a la seguretat ciutadana en l'albergar unes construccions destinades a comissaries de la Policia de la Generalitat-Mossos d'Esquadra.

Considera el Tribunal *“que Obrascom Huarte Laín SA, como titular de un derecho de superficie sobre las fincas anteriormente aludidas es sujeto pasivo del IBI y que*

concorre el expresado requisito objetivo consistente en el destino o afección de los edificios a la seguridad ciudadana”.

Com a titular dels drets de superfície, prossegueix el Tribunal, “Obrascom Huarte Laín SA asume temporalmente la propiedad de las expresadas construcciones”. Por lo cual, aunque “Ciertamente puede resultar discutible fraccionar la aplicación de la exención del artículo 62.1.a) del TRLRHL, por cuanto, en principio, la misma parece preverse para la totalidad de los inmuebles en cuestión. Sin embargo, esta premisa no ha obstado a que en algunas ocasiones (por ejemplo, STSJ de Castilla-León (sede Burgos) de 20 abril 2012) se limiten los efectos de la exención exclusivamente sobre determinadas partes o superficie del inmueble.” En conseqüència, “la exención del artículo 62.1.a) del TRLRHL en el específico caso que nos ocupa cabría limitarla con relación al suelo”

Dit procedir, entén el Tribunal, “no supone el reconocimiento de una exención parcial. En efecto, la propia mecánica del IBI permite sostener la expresada conclusión, toda vez que a tenor del artículo 65 TRLHL, la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, normas que vienen codificadas por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario cuyo artículo 22 apunta que el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.

A partir de dicho precepto puede sustentarse sin dificultad práctica la necesidad de distinguir la parte del IBI correspondiente al suelo y la relativa a las construcciones, de manera que, la propia lógica del derecho de superficie que sirve para considerar que Obrascom Huarte Laín SA es propietaria de las edificaciones (y, por ende, ha de pagar IBI por la construcción), debe servir también para proclamar que no cabe girarle liquidación por la parte relativa al suelo, cuya titularidad, como se viene manteniendo, sigue correspondiendo al Ayuntamiento. (.....)”

I afegeix “La interpretación que sustenta el fallo recurrido no supone una vulneración del artículo 14 LGT, que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues no conduce a la aplicación de la exención a un supuesto no previsto en la norma, sino que lo que hace es interpretar cual es el ámbito de la exención definido en la norma en sus términos estrictos, sin que por otra parte tal proscripción de la analogía suponga que las normas que establecen exención o beneficios fiscales hayan de ser interpretadas de forma restrictiva, sino estricta”.

És més, la interpretació sistemàtica de l'article 62 TRLRHL avala aquesta posició en la mesura que, en l'apartat 2.a) de dit precepte legal, es recull “una exención parcial para la superficie afectada a la enseñanza concertada de los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñan-

za concertada, de carácter objetivo, esto es, prescindiendo de la propiedad del inmueble". Tal previsió, argumenta el Tribunal, "pone en evidencia la finalidad de la exención del apartado 1 a) que se cumple -a juicio de la Sala- con la interpretación sostenida en la sentencia de instancia, sin que a ello sea óbice que el apartado 1 del artículo 62 no contemple expresamente la posibilidad de aplicación parcial de la exención al suelo o la construcción".

En el mateix sentit, la STS de 12 de desembre de 2017, dictada en el marc d'un recurs de cassació en interès de la llei, ha resolt la possibilitat d'aplicar l'exempció prevista en l'article 62.1 a) del TRLRHL de forma fraccionada. Concretament, ha admès reconèixer aquesta exempció al sòl de titularitat pública quan l'edifici, que pertany temporalment al titular d'un dret de superfície, està directament afecte a una de les finalitats que exigeix la llei.

En conseqüència, es reconeix al superficiari, únic subjecte passiu de l'IBI a títol de contribuent per la totalitat de l'immoble d'acord amb l'article 61.1 del TRLRHL, l'exempció de la part de l'impost corresponent al valor del sòl. Una resolució judicial que sens dubte serà font de molts problemes, ja que, amb objecte de donar una major eficàcia actual a l'antiga exempció, ancorada de forma exclusiva al dret de propietat, desestructura l'essència mateixa de l'impost tal com ha estat configurat després de la reforma operada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre. Aquesta reforma va modificar el fet imposable de l'IBI per incorporar un ordre de prelació exclouent a les diferents titularitats de drets sobre béns immobles que reflecteixen la veritable capacitat econòmica gravada per l'impost i, especialment, donar solució al problema dels concessionaris, conservant en tot moment el caràcter unitari del seu objecte, del bé immoble gravat i del seu valor.

Probablement, hagués estat tècnicament més desitjable per obtenir aquesta finalitat i solucionar el problema creat per l'externalització pública de costos que és subjacent en la configuració d'aquests drets de superfície, proposar una interpretació finalista i substancialista de l'exempció, que permetés la seva aplicació a aquestes situacions, en lloc de fraccionar, si bé de forma excepcional i als efectes exclusius de donar virtualitat a la vella exempció, la unitat del fet imposable, la capacitat econòmica gravada, l'objecte de l'impost, el valor cadastral, i la referència de la regulació fiscal al dret civil.

Molt diferents són els problemes plantejats en els expedients 170/17 i 358/16, circumscrits a la problemàtica de l'afectació dels immobles gravats. En el primer d'ells, expedient 170/17, es debatia la possibilitat d'aplicar a un solar destinat a Biblioteca Pública de l'Estat a Barcelona, l'exempció prevista per als immobles directament afectes a serveis educatius i va ser resolt de forma negativa. Es va entendre, d'acord amb una extensa jurisprudència, que el caràcter directe de l'afectació exigida com a requisit per al reconeixement de l'exempció, implicava una dedicació actual, no futura dels immobles gravats a aquests serveis, el que exclou els solars sense edificar de l'àmbit d'aplicació de l'esmentada exempció, no obstant l'existència d'alguna sentència aïllada en contra. Segons el TS, l'afectació "directa" dels immobles al servei exigeix que en ells es desenvolupin "*de una manera efectiva las actividades propias y típicas del servicio ...*" Requisit d'efectivitat que no es dona en els solars sense edificar, com han assenyalat els TSJ de València, Astúries i La Rioja. La sentència del JCA nº 7 de Barcelona, de 27 de febrer de 2018, ha confirmat recentment aquesta posició.

En el segon d'ells, expedient 358/16, relatiu a la Residència Militar Logística Pedralbes, el problema plantejat es limitava a l'acreditació de l'afectació de l'immoble a la defensa nacional, un cop desaparegut de la norma legal el requisit d'afectació directa exigít amb anterioritat. Acreditació que va ser considerada suficient d'acord amb la recent Sentència de la Sala del Contenciós-administratiu del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de data 9 de maig de 2016 (Ref. 493/2016).

Finalment, en l'expedient 311/16, es va dictaminar el recurs interposat pel Servei Català de Salut que reclamava l'aplicació de l'exempció prevista a l'article 8. 2.c de l'OF de 2016, en relació amb diversos immobles en què s'ubiquen els seus serveis. L'anàlisi de la normativa vigent va conduir a la conclusió que el certificat emès per l'òrgan competent de l'Administració sanitària, al contrari del que diu el recurrent, no acredita que es compleixen els requisits per gaudir de l'exempció, sinó que el que acredita, exclusivament, són els usos que es duen a terme en un determinat immoble. A partir d'aquí, és l'Administració tributària a la qual correspondrà determinar si procedeix o no l'exempció, en la mesura que la norma exigeix un requisit d'afectació "directa". Així mateix, considera el Consell Tributari que no és possible supeditar el reconeixement d'aquest benefici fiscal a que les alteracions cadastrals produïdes en els immobles consten inscrites en el Cadastre Immobiliari, ja que no només no és un requisit exprés de l'OF sinó que la seva exigència invalidaria parcialment el sentit de la certificació que s'ha d'acompanyar a la sol·licitud d'exempció.

4.- Devolució d'ingressos indeguts

La duplicitat en el pagament ha estat l'objecte de quatre recursos presentats, bé enfront de la denegació de devolució d'ingressos indeguts sol·licitada (expedients 306/16, 99/17 i 220/17), bé respecte d'una liquidació de rebut que havia estat domiciliada (expedient 259/17), havent proposat el Consell la desestimació total o parcial dels primers, de conformitat amb l'IMH, per falta de legitimació activa dels recurrents en no haver acreditat la seva condició de subjectes passius de l'impost i de realitzadors del pagament, i l'estimació de l'últim.

5.- Sancions

L'expedient 98/17 contempla el recurs davant de la sanció imposada per falta de declaració d'alteració cadastral que l'interessat considera que corresponia a l'anterior titular de l'immoble. Concretament, se li imputava la comissió d'una infracció tributària lleu, tipificada a l'article 192 de la LGT per haver incomplert l'obligació de presentar de manera completa i correcta, les declaracions o documents necessaris perquè l'Administració tributària pogués practicar l'adequada liquidació d'aquells tributs que no s'exigien per autoliquidació. Un cop acreditat l'incompliment de l'obligació prevista per l'art. 28 del Reglament del Cadastre Immobiliari aprovat per RD 417/2006, de 7 d'abril, el Consell va proposar la desestimació del recurs interposat, si bé anul·lant la provisió de constrenyiment que havia estat emesa i notificada amb anterioritat a la resolució del recurs interposat contra la sanció i, per tant, abans que aquesta guanyés fermesa.

Ordenança fiscal núm. 1.2. Impost sobre vehicles de tracció mecànica

Durant l'exercici 2017 s'han dictaminat 14 expedients relatius a l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM), el que suposa un 4,59% del total d'expedients dictaminats pel Consell Tributari.

Un 42,86% s'han resolt com a informe favorable a la proposta de l'IMH i en el 57,14% restant el Consell Tributari ha emès un dictamen alternatiu.

A part d'un supòsit en què el recurs contra les liquidacions tributàries es va presentar extemporàniament - dictamen 262/17 -, els casos estudiats pel Consell Tributari afecten a dos tipus de problemes, els derivats de les transmissions de vehicles i els que planteja l'aplicació dels beneficis fiscals.

1.- Exempcions

En el dictamen 277/16, el Consell Tributari va analitzar el recurs contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda que va denegar l'exempció del tribut a determinats vehicles pel fet de que en el Registre de la Direcció General de Trànsit (DGT) no figuraven com ambulàncies sinó com a vehicles que es dedicaven a altres finalitats. La presumpció de veracitat de les dades que figuren en el Registre suposa una presumpció *iuris tantum* i, per tant, l'interessat hagués pogut presentar proves sobre el fet que el contingut de l'esmentat Registre no s'ajustava a la realitat, el que no va fer.

La sol·licitud d'exempció del tribut, per tractar-se d'una persona amb discapacitat, s'ha de presentar, segons estableix l'Ordenança fiscal d'aplicació, dins del termini de 15 dies des del dia en que s'hagi practicat l'autoliquidació. El problema està en determinar que succeeix si la sol·licitud es presenta després de transcorreguts els esmentats 15 dies, fonamentalment si es perd el benefici fiscal. El Consell Tributari, en el seu dictamen 64/17, va interpretar l'Ordenança fiscal d'aplicació en el sentit que en cap cas l'Ordenança estableix que transcorregut aquell termini es perd el benefici fiscal, tenint en compte les normes constitucionals relatives a les polítiques públiques respecte a les persones amb disminucions físiques, sensorials i psíquiques.

Resulta evident que no es pot gaudir de l'exempció per discapacitat per dos vehicles diferents. En el seu dictamen 80/17 el Consell Tributari ha senyalat que la duplictat no es produeix si la simultaneïtat en la propietat dels dos vehicles exempts es dona només en el temps de realitzar els tràmits burocràtics de les successives transmissió d'un i adquisició de l'altre.

2.- Bonificacions

En el seu dictamen 246/17, el Consell Tributari ha analitzat els requisits per gaudir de la bonificació de l'impost per tractar-se d'un vehicle històric. Així, per gaudir de l'esmentada bonificació s'han de complir dos requisits establerts en l'Ordenança 1.2, reguladora del tribut. El primer és que el nivell de conservació del vehicle, d'acord amb les caracte-

rístiques del model original, sigui considerat de museu, és a dir, hagi estat restaurat per a col·lecció; el segon, que el vehicle tingui una antiguitat mínima de 25 anys. En el supòsit examinat, l'acreditació del nivell de conservació es va aportar per l'interessat posteriorment a l'acreditació de l'antiguitat i, per tant, la bonificació només es va poder atorgar per l'exercici següent al que es va produir l'esmentada acreditació.

En el dictamen 238/17 el Consell Tributari va entendre que la interpretació de les normes que regulen les bonificacions fiscals han de ser considerades tenint en compte la finalitat de la norma. La concessió d'una bonificació fiscal als vehicles elèctrics té una clara finalitat medi-ambiental i en aquest sentit es va interpretar un supòsit de dubte de si un vehicle es tenia de considerar motocicleta o turisme, essent aquest darrer el que gaudeix de bonificació. En efecte, la petició d'exempció es referia a un quadricicle, vehicle que no pot ser qualificat com a motocicleta, però tampoc com a turisme. Aquest buit legal en la seva qualificació el va cobrir el Consell considerant que a l'efecte de concedir l'exempció, el vehicle podia ser considerat com a turisme.

3.- Subjecte passiu

Quan es produeix la transmissió d'un vehicle, el subjecte passiu està obligat a comunicar a la Prefectura Provincial de Trànsit el canvi de titularitat, a fi d'inscriure la transmissió en el Registre corresponent. En el supòsit estudiat pel Consell Tributari -dictamen 276/16- aquest va entendre que era possible donar de baixa del tribut a partir de l'exercici següent a aquell en que l'interessat va comunicar la transmissió a l'esmentada DGT.

A l'expedient 106/17 es va tractar un supòsit en el que la DGT no podia registrar a nom de l'adquirent si no s'aportava l'acreditació del pagament -o de l'exempció- de l'impost de transmissions patrimonials i el permís de circulació. En el supòsit dictaminat es va acreditar que la DGT havia requerit a l'adquirent que aportés l'esmentada documentació. Es sabia que el permís de circulació del vehicle estava al seu poder per haver passat la ITV, el que no és possible sense mostrar el citat permís, perquè així ho exigeix el Reglament general de vehicles. El Consell Tributari, va proposar l'estimació del recurs per entendre que el recurrent havia acreditat que no li era possible aportar a la JPT la documentació que obrava en poder de l'adquirent, tenint en compte com a requisit essencial, que la DGT tenia ple coneixement de la transmissió.

Ordenança fiscal núm. 1.3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

En l'exercici de 2017, l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), ha tornat a ocupar el primer lloc en el rànquing de conflictivitat davant el Consell Tributari, amb 178 expedients, un 58,36% del total dels dictaminats. D'aquests, un 58,43% han obtingut informe favorable del Consell a la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda.

1.- Subjecció a l'impost

1.1.- Inexistència d'increment de valor

Aquest 2017 ha estat un any amb una gran transcendència pel que fa a l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana arran de diferents sentències del Tribunal Constitucional i, molt particularment, de la Sentència 59/2017, d'11 de maig (BOE de 15 de juny de 2017) dictada en la qüestió d'inconstitucionalitat plantejada per un Jutjat de Jerez de la Frontera respecte de la norma de dret comú reguladora del dit impost, el TRLRHL.

En aquesta Sentència el Tribunal Constitucional va acordar *“Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864 2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*. I amb aquest pronunciament el Tribunal Constitucional va trastocar radicalment l'escenari existent de l'IIVTNU, obligant els operadors jurídics a adaptar-se a la nova realitat jurídica.

Les necessitats de l'Ajuntament de Barcelona d'ajustar-se a aquesta Sentència del Tribunal Constitucional i de donar resposta a les demandes ciutadanes de conformitat amb l'ordenament vigent van motivar la petició d'un informe jurídic al Consell Tributari. El Consell Tributari va emetre el seu Informe en data 13 de juliol de 2017 -que s'incorpora a l'apartat d'Informes d'aquesta Memòria-, en el qual proposà a l'Administració tributària local, com a regla general, la suspensió cautelar dels expedients administratius en els quals s'al·legués pels interessats la inexistència d'increment de valor dels terrenys urbans, prèvia audiència dels mateixos i en tant en quant el legislador estatal no complís el manament explícit contingut a la dita Sentència del Tribunal Constitucional (al moment d'elaborar aquesta Memòria el Butlletí Oficial de les Corts Generals de 9 de març de 2018 ha publicat la *“Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias”*).

També els Tribunals de Justícia s'han vist obligats a pronunciar-se durant aquests darrers mesos respecte de les demandes en matèria d'IIVTNU i en supòsits d'inexistència d'increment de valor, estant vinculats en els seus pronunciaments, d'una banda, pel fallo de la STC 59/2017, d'11 de maig, i d'altra, per l'obligació inexcusable de resoldre i prohibició de *non liquet* que preveu la Llei orgànica del Poder Judicial, i per tant, sense poder

acordar la suspensió dels procediments contenciosos amb el pretext de la manca de normativa estatal vàlida. En aquest escenari, han estat diversos els pronunciaments dels diferents Tribunals Superiors de Justícia, essent però majoritari el posicionament acollit, entre d'altres pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en la seva Sentència 787/2017, de 30 de octubre, en la qual diu que atesa la *“falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atienda, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional”*, s'anul·la la liquidació impugnada, *“sin perjuicio del derecho de la Administración a girar una nueva liquidación una vez el legislador adapte la normativa al mandato constitucional, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.”*

Ha conclòs la qüestió la sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 2018 (sentència número 1163/2018; recurs número 6226/2017), que fixa els criteris interpretatius sobre els articles 107.1, 107.2 a) i 110.4 del TRLHL, en vista de la STC 59/2017. Afirmar que els articles 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, *“adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial”*, doncs resulten plenament aplicables, *“en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, (mitjançant qualsevol principi de prova, que al menys indiciàriament permeti la seva apreciació), que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”*.

Però, l'article 110.4 del TRLHL *“es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total)”* perquè *“no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque “impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica(...)”. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”*.

Amb anterioritat, però, a la publicació de la STC 59/2017, d'11 de maig i a aquesta STSJ de Catalunya 787/2017, de 30 de octubre, el propi Consell Tributari va haver de pronunciar-se amb ocasió dels recursos d'alçada interposats contra actes tributaris en matèria de plusvàlua i referits a transmissions en les quals s'al·legava inexistència d'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana i per tant la no subjecció de les mateixes a l'impost.

Concretament, en més de deu expedients el Consell Tributari ha hagut d'examinar la subjecció o no a l'IIVTNU d'una transmissió en relació amb la qual l'interessat posava de manifest la inexistència d'un increment de valor dels terrenys urbans i, per tant, negava que s'hagués verificat el fet imposable de l'impost: deu amb motiu de transmissions *inter vivos* per compravenda –dictàmens 320/16, 127/17, 142/17, 147/17, 161/17, 162/17, 165/17, 166/17 i 168/17- i un per dissolució de societat –dictamen 251/16-; i un per transmissió *mortis causa* –dictamen 128/17-.

En tots ells, i pel fet que a la data en que van ser resolts únicament es coneixien els pronunciaments del Tribunal Constitucional respecte de les Normes Forals de Guipúscoa i Àlaba reguladores de l'IIVTNU (lògicament en la mateixa línia del que després emetria en relació amb la norma estatal reguladora d'aquest impost a la STC 59/2017, d'11 de maig), el Consell Tributari va mantenir el seu criteri d'entendre imperativa i d'ineludible compliment per a l'Ajuntament, ex art. 110.4 del TRLRHL, l'aplicació de la regla de valoració prevista a l'art. 107 del mateix text normatiu, i conseqüentment amb aquest posicionament, els va desestimar.

En aquest sentit, diu el Consell Tributari en el seu dictamen 127/17: “4. *Finalment, i en relació a una hipotètica inconstitucionalitat de l'impost per contravenir el principi de capacitat econòmica i no confiscatorietat, convé posar de manifest que els pronunciaments sobre l'eventual inconstitucionalitat de les normes amb rang de llei correspon al Tribunal Constitucional, de conformitat amb l'article 161 de la Constitució, raó per la qual l'Ajuntament no pot entrar a jutjar la validesa de la llei que empara les autoliquidacions practicades, i no pot fer altra cosa que aplicar la llei, ja que, d'acord amb l'article 103 de la Constitució, l'Administració actua amb submissió plena a la llei i al Dret.*

[...]

Tercer.- Aquest Consell Tributari ha tingut coneixement de la publicació al Butlletí Oficial de l'Estat (BOE) número 72, de data 25 de març de 2017, i en el BOE número 83, de data 7 d'abril de 2017, respectivament, de les sentències del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrer de 2017 i 37/2017, d'1 de març de 2017, que declaren inconstitucionals i nuls els articles 4.1, 4.2 a) i 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de juliol, de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana del territori històric de Guipúscoa i els mateixos articles de la Norma Foral 46/1989, de 19 de juliol, de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana del territori històric d'Àlaba, però en ambdós casos únicament en la mesura que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increments de valor.

Les esmentades sentències també inadmeten la qüestió d'inconstitucionalitat respecte dels articles 107 i 110.4 del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que es va aprovar el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL).

En conseqüència, les referides sentències no afecten a la legislació aplicable a l'Ajuntament de Barcelona.”

Amb ocasió del dictamen 251/16, el Consell Tributari va tenir l'oportunitat d'afirmar l'existència de fet imposable i, per tant, de subjecció a l'IIVTNU, en un cas de dissolució d'una companyia mercantil amb adjudicació de tots els actius de la mateixa al soci únic persona física, argumentant: <<per a la concurrència del fet imposable, un dels elements necessaris és el moment en què es posa de manifest l'increment de valor quan es produeix la transmissió de la propietat o d'algun dels drets reals que recauen sobre ella, que exigeix tant el títol (contracte) com la manera (tradició), com ha succeït en el cas que ens ocupa.

En el moment que la societat [...] adjudica al soci únic, el recurrent [...], el bé immoble en pagament de la seva quota de liquidació social, “es produeix una transmissió del bé, que anteriorment es trobava en l'esfera patrimonial de la societat, i que passa a incorporar-se al patrimoni privat del soci beneficiari, constituint un negoci translatiu del domini a tots els efectes. Considerar que no s'ha produït aquesta transmissió equivaldria a negar a les persones jurídiques una personalitat independent de la dels seus socis o participants persones físiques i la seva capacitat pròpia i independent per ostentar la titularitat de drets, entre d'altres, el de propietat.”

D'acord amb les normes generals que regulen l'impost, l'esmentada transmissió onerosa resulta subjecta a l'IIVTNU per la plusvàlua que es realitza en el moment de l'adjudicació, corresponent el pagament de l'impost com a subjecte passiu, a títol de contribuent, a la societat transmissora (art. 106.1 b) TRLRHL); o , en el cas que aquesta completi el seu procés de dissolució i liquidació sense haver satisfet el deute tributari -que és exactament, l'ocorregut en el cas que aquí ens ocupa-, al soci, a títol de successor de la societat dissolta i liquidada (art. 40.1. LGT). En aquest últim supòsit, és important fer constar que l'obligació tributària dels socis a títol de successors de la societat dissolta i liquidada és directa, i que la seva exigibilitat no requereix de cap procediment especial (art. 107 del Reial Decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció, RGGIT), ja que, com venia afirmant la jurisprudència “no se trata de un supuesto de derivación de la responsabilidad” (recentment, STSJ de Madrid, núm. 630/2015, de 5 de maig. FJ 4rt, entre d'altres).

Així ho estableix amb tota claredat l'article 40 apartats 1 i 2 de la LGT, segons el qual:

“1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios partícipes o cotitulares, se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos>>

En relació amb la problemàtica de les aportacions de branques d'activitat el Consell Tributari s'ha pronunciat durant l'any 2017 en dos dictàmens, un en sentit desestimatori –el 8/17– i un altre en sentit estimatori –el 277/17–.

El dictamen 8/17 es va emetre amb ocasió d'un recurs en el qual la interessada sol·licitava la no subjecció a l'IIVTNU de l'aportació de dos pisos de la seva propietat a una societat de la qual n'era la única sòcia; petició que el Consell Tributari va desestimar tot entenent que no quedava acreditada ni l'existència d'una branca d'activitat al temps de la transmissió en els termes definits per la jurisprudència del Tribunal Suprem (per exemple, en la STS de 29 d'octubre de 2009), ni que la persona física transmetent exercís cap activitat econòmica.

En el dictamen 277/17 el Consell Tributari sí va estimar la pretensió dels recurrents en un supòsit en el qual els hereus d'un empresari individual que explotava diversos immobles en règim de lloguer, vuit mesos després de la mort d'aquell van constituir una societat aportant tots aquells immobles i van donar continuïtat al mateix negoci del causant. Literalment va afirmar el Consell Tributari després de transcriure parcialment les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 28 de abril de 2011 i de Madrid, de 18 de setembre de 2013 i 30 de juny de 2011: *“Les transcrites Sentències posen de manifest aspectes molt importants en relació amb el problema que s'està tractant com són els relatius a la unitat d'explotació, encara que es tracti de persones físiques i que no s'estableix cap període mínim d'explotació del patrimoni susceptible de funcionar de forma autònoma.*

En aquest cas, no hi hauria cap diferència en què la creació de la societat recurrent i les aportacions que va rebre dels hereus hagués tingut lloc transcorreguts tres anys en comptes dels vuit mesos que van transcórrer entre la mort i l'esmentada creació.

D'altra banda, els repetits hereus van rebre un patrimoni que ja estava afectat a la fi empresarial al que servien; fins i tot des d'aquest punt de vista no es pot entendre que l'afectació va durar vuit mesos, ja que els béns no es van desafectar en morir l'anterior titular empresarial, sinó que amb la mateixa afectació va passar en mans dels hereus.

Respecte al fonament i finalitat de l'exempció prevista en la disposició addicional segona de la LTRIS no hi ha dubte que la mateixa creació de la societat al cap de poc temps de rebre l'herència suposa una forma de racionalitzar i reorganitzar l'activitat per obtenir una major productivitat i rendibilitat, la qual cosa revela la necessitat d'aplicar l'anomenada “neutralitat fiscal”

Finalment, mereix una menció destacada en aquest epígraf el dictamen 10/17, en el qual el Consell Tributari va estimar el recurs de l'interessat reconeixent que no s'havia meritat l'IIVTNU per tractar-se d'una transmissió d'immobles a una nova societat a través d'una operació de fusió per absorció i, per tant, subjecta al règim especial regulat al Capítol VII del Títol VII de la Llei de l'Impost de societats. Concretament, el Consell Tributari va argumentar al fonament jurídic tercer del seu dictamen: *<<De la normativa*

transcrita es desprèn clarament: (i) que existeix obligació de comunicar a l'Administració tributària competent la realització de l'operació i que per al cas que la mateixa no es verifiqui, s'entendrà comesa infracció tributària greu i procedirà la imposició d'una sanció pecuniària (art. 89.1 LIS); i (ii) –i això és una novetat respecte de la regulació anterior– que el règim especial es converteix en el règim general de tributació de les esmentades operacions de reestructuració, per tal com el legislador preceptua la seva aplicació de forma general –sense necessitat que de forma expressa se sol·liciti la seva aplicació– i amb només dos excepcions: 1) els casos en què l'interessat comunicui expressament a l'Administració la seva voluntat de “no aplicació” del règim (art. 89.1 LIS) i 2) els casos en què es comprovi que l'operació té per objectiu principal el frau o l'evasió fiscal (art. 89.2 LIS).

Sent clar que, malgrat imposar l'obligació de comunicar l'operació i preveure sanció per al cas de no verificar-la, la llei no exigeix cap comunicació expressa a l'efecte que s'apliqui el règim fiscal especial (sinó només en el cas contrari, això és, quan es pretengui la renúncia al mateix), no hi ha dubte que en el cas que ens ocupa es va haver d'aplicar l'esmentat règim al recurrent. I això perquè com evidència la documentació incorporada a l'expedient administratiu és manifest tant que l'interessat va comunicar l'operació a l'Administració a través de dues declaracions censals (vegin-se els Models 036 de data 01/09/2015 i documents adjunts que obren a l'expedient), com que en cap d'aquestes dues comunicacions va indicar o va expressar la seva voluntat de renúncia a l'aplicació del règim. Abans bé, en l'escriptura de l'operació de fusió per absorció, que va ser aportada juntament amb l'esmentada declaració censal model 036 de 01/09/2015, consta una manifestació fiscal en els següents termes:

“La presente operación de fusión se acogerá a las exenciones y beneficios previstos en la directiva 90/434/CEE y a las normas españolas, en especial a las referidas en el Capítulo VII, del Título VII, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 27/2014, de 27 de noviembre, por lo que se aplicará el régimen de neutralidad fiscal previsto en dicha norma y en concreto los artículos 76 y siguientes y Disposición Adicional segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades...”

I d'altra banda, tampoc concorre l'altre dels dos únics supòsits que haguessin justificat la no aplicació del règim: que l'operació s'hagués considerat fraudulenta o constitutiva de la conducta sancionable d'evasió fiscal després de les oportunes actuacions de comprovació (art. 89.2 LIS)>>

2.- Exempcions

2.1.- Béns d'interès cultural

En l'expedient 300/16, malgrat l'extemporaneïtat del recurs, es va informar al recurrent de la improcedència de l'exempció sol·licitada com a bé d'interès històric artístic de la Ciutat, a l'empara de l'article 69 de la Llei 16/1985, del patrimoni històric espanyol, i de l'article 59.1 de la Llei 9/1993, de 30 de setembre, del patrimoni cultural català, per absència de la qualificació requerida per al gaudi de la mateixa.

La catalogació del patrimoni arquitectònic, històric i artístic de la Ciutat es troba regulada en la modificació del Pla general Metropolità per a la protecció del patrimoni arquitectònic, aprovada per la Subcomissió d'Urbanisme de Barcelona el 30 d'octubre de 2001, establint-se quatre nivells de protecció A, d'interès nacional o cultural; B, interès cultural local; C, interès urbanístic i D, interès documental. En el cas objecte del recurs examinat, resulta que l'immoble gravat està catalogat *“al nivell de l'apartat C (foli 26), com a béns d'interès urbanístic, epígraf que pretén preservar el manteniment de volums edificats, façanes, tipologia i ús, així com les textures, materials i cromatismes originals de l'edificació, i la legislació actual només atorga beneficis fiscals als edificis catalogats en els nivells A i B, que són els únics que tenen interès cultural i els altres no. En conseqüència, no pot ser objecte d'exempció de l'impost la transmissió patrimonial efectuada dels locals situats en Edificis Trade”*

2.2.- Entitats sense ànim de lucre

En l'expedient 235/17, el motiu de la proposta desestimària va ser la no inclusió de la recurrent en l'àmbit subjectiu de l'aplicació de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, d'entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, donada la seva condició d'organisme autònom municipal, no obstant haver efectuat la comunicació a l'Administració tributària allà prevista.

2.3.- Dació en pagament

Apareix el problema de la dació en pagament. L'art. 123 del RDLLlei 8/2014, de 4 de juliol, va declarar exemptes les transmissions, per dació en pagament, de l'habitatge habitual del deutor hipotecari i d'entre d'altres va establir el requisit de que el contribuent hagi figurat empadronat al menys els dos anys anteriors a l'habitatge que es transmet, requisit que no s'havia complert en l'assumpte examinat en el dictamen 282/16, pel que no es va poder atorgar l'exempció.

3.- Subjecte passiu

En l'exercici de 2017, s'han examinat dos recursos relatius a la condició de subjecte passiu dels recurrents. Així, en l'expedient 167/17, un cop acreditat que les liquidacions de l'IIVTNU impugnades s'havien girat erròniament al soci administrador en lloc de a la SL en liquidació, d'acord amb els precedents 830/2 i 570/5, el Consell va proposar iniciar l'expedient de revocació corresponent. En l'expedient 279/16, en el qual les liquidacions impugnades es trobaven afectades per l'existència d'un judici de testamentaria pendent de cassació, el Consell va rebutjar la pretensió de suspensió de les liquidacions remetent-se al que estableix l'article 109.2 TRLRHL, que exigeix la fermesa de les resolucions judicials per tenir per no realitzats els fets imposables gravats, i a la normativa general en matèria de suspensió de les liquidacions, que no contempla el supòsit plantejat.

4.1.- Fórmula de càlcul errònia

La disconformitat amb la fórmula de càlcul de la base imposable de l'IIVTNU que estableix l'article 107 del TRLRHL, en la mesura que determina un increment de valor que no es correspon amb el que hauria de ser gravat per aquest impost, ha estat l'objecte de set expedients. Concretament, els expedients 35/17, 129/17, 130/17, 171/17, 172/17, 173/17 i 174/17. En tots ells, les al·legacions estan estretament relacionades amb les ja examinades pel que fa als expedients que neguen la realització del fet imposable per absència d'increment o plusvàlua gravable, i es redueixen a sol·licitar l'aplicació de diverses resolucions judicials que, de forma més o menys aïllada, han vingut oferint solucions diverses al problema plantejat.

Així, en els expedients 35/17, 129/17, 130/17, 172/17, 173/17 i 174/17, argumenten els recurrents que la fórmula de càlcul de la plusvàlua aplicada per l'Ajuntament no és correcta perquè calcula l'increment de valor dels terrenys en anys successius, no passats, entenent que la fórmula correcta per calcular l'IIVTNU, és la per ells proposta i emparada per les sentències del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 1 de Cuenca de 21 de setembre de 2010 i del Tribunal Superior de Justícia de Castella-la Manxa de 17 d'abril de 2012, així com per la més recent del Tribunal Superior de Justícia de València, d'11 de març del 2015.

Referent a això considera el Consell Tributari que les sentències al·legades són sentències aïllades que no suposen la consideració de doctrina jurisprudencial, d'acord amb l'article 1.6 CC, i que estableixen una tesi que no és compartida pel Consell, com ja va posar de manifest en el seu dictamen 76/2012, reiterat en altres expedients, com ara els núm. 118/13, 320/13, 77/14 i 179/14.

En opinió del Consell, *“la configuració del procediment de determinació de la base imposable de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana per part de l'art. 107 del TRLRHL porta a concloure que s'està en presència d'una regla de valoració, d'ineludible compliment, l'establiment de la qual per llei impedeix que l'administració tributària municipal pugui modificar el valor que derivi de la correcta aplicació de les regles contingudes en l'esmentat precepte. Així ho preveu expressament, respecte del règim d'autoliquidació de l'impost, l'art. 110.4 del TRLRHL en decretar que l'Ajuntament corresponent només podrà comprovar que les autoliquidacions s'han efectuat mitjançant l'aplicació correcta de les normes reguladores de l'impost, sense que es puguin atribuir valors, bases o quotes diferents de les resultants d'aquestes normes”* (CT 76/2012).

Així, com posa en relleu, entre d'altres, el dictamen 174/17, l'increment de valor que constitueix el fet imposable d'aquest impost segons l'article 104 del TRLRHL, es quantifica a efectes de la determinació de la base imposable, per mitjà de una regla de valoració descrita en els apartats 2, 3 i 4 de l'article 107 del TRLRHL, d'ineludible compliment, d'acord amb la qual, a partir del valor cadastral del terreny, ponderat segons uns coeficients i antiguitat a l'alienació, queda determinada la plusvàlua del terreny de naturalesa urbana. *“Això és, a diferència del que succeïa amb anteriors disposicions reguladores del tribut, en què l'increment patrimonial quedava establert en consideració a*

ponències de valors aprovades pels Ajuntaments amb la corresponent possibilitat que assistia a l'interessat d'aportar prova en contra a la que la plusvàlua no s'havia produït.”

Disposicions anteriors que van ser objecte d'estudi en el dictamen 35/17, per tal de valorar l'aplicabilitat de les SSTS al·legades per la recurrent, i en el qual, després de destacar pel seu especial interès la sentència del Jutjat del Contenciós Administratiu 1 d'Àvila, de 30 de juliol de 2013, en la mesura en què destaca el contingut de diverses sentències del Tribunal Suprem, es va concloure:

“El que es subjacent en les modificacions experimentades en la regulació de l'impost, és que el legislador ha volgut prescindir del concepte del valor de mercat, ja que aquest valor no és transparent i en moltes ocasions, distorsiona els valors per circumstàncies transitòries o conjunturals i ha optat per simplificar el sistema de determinació de la base imposable, configurant tots els elements del tribut de manera objectiva. Aquest mètode, pretén proporcionar un sistema simplificat de càlcul. Encara que es pugui considerar que altres mètodes siguin més adequats, l'única opció legal és aplicar la regla prevista a la llei “

“Per tant, l'actual regulació de l'impost estableix aquesta regla de valoració, que per venir imposada per llei, és en si mateixa incontestable, convertint-se en norma d'obligada aplicació, de manera que, si el terreny objecte de transmissió, té assignat un valor cadastral a efectes de l'impost sobre béns immobles, la regla de valoració opera amb tots els seus efectes, i l'increment de patrimoni ha de considerar-se produït.”

En el mateix sentit, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castella i Lleó, de 3 de març de 1999 (JT19991759), la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de les Illes Canàries, de data 3 de setembre de 1999 (JT19991718), i més recentment, nombrosos pronunciaments dels jutjats Contenciós Administratius de Barcelona, com ara: la sentència de 12 de setembre de 2014 del Jutjat del Contenciós Administratiu núm. 7 de Barcelona (RCA 523/2013-F); la sentència d'1 de juliol de 2014 del Jutjat del Contenciós Administratiu núm. 14 de Barcelona; la sentència núm. 76/2015 de 13 d'abril de 2015 dictada pel Jutjat del Contenciós Administratiu núm. 12 de Barcelona; la sentència del Jutjat Contenciós-administratiu núm. 16 de Barcelona de data 2016.06.10 (núm. 115/16); o la sentència de 2016.05.30 del Jutjat contenciós administratiu núm. 10 de Barcelona (núm. 132/16).

Al seu torn, en els expedients 171/17 i 173/17, s'al·legava l'aplicació de les sentències del TSJ de Catalunya 805/13 i 3120/2012, per a qui quan s'acrediti que l'increment de valor real és superior al determinat per les normes de l'impost, aquell prevaldrà.

A aquest respecte, el Consell va considerar en el dictamen 171/17 que “Si el “quid” de la qüestió consisteix a determinar si la base imposable del tribut és un índex objectiu inexcusable del que cal partir o per contra és una presumpció “iuris tantum” que admet prova en contra, com sembla postular la recurrent amb les al·legacions i documental aportada, la doctrina jurisprudencial més recents, entre altres Jutjat CA núm. 3 de Barcelona (sentència 8/01/22014)), i Jutjat C-A núm. 15 de Barcelona (sentència 300/2015, de 3 de desembre de 2015) entén que la base imposable

sable de l'impost no és una presumpció "iuris tantum" sinó un criteri objectiu fixat pel legislador i d'obligat compliment, mentre no es modifiqui l'actual normativa vigent aplicable al present recurs, pel que tal normativa gaudeix de presumpció de legalitat i de constitucionalitat, sent ajustada a Dret en conseqüència, la fórmula de càlcul emprada per l'Ajuntament en relació a la base imposable de l'impost."

I, en relació amb el contingut de la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya a la qual el recurrent fa referència, el Consell Tributari, remetent-se a la doctrina ja fixada en anteriors dictàmens, tal com el 227/16 de 26 de juliol de 2016, i el 244/16 de 12 de setembre de 2016, entre d'altres molts, va considerar el següent:

«El Consell Tributari d'altra banda coneix les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya que cita la recurrent, així com la més recent, de 3 de desembre de 2015, que se situa en la mateixa línia. De totes aquestes sentències es dedueix que és doctrina d'aquest Tribunal interpretar els articles 104.1, 107 i 110.4 del TRLRHL en el sentit que, abans de res, és possible que el subjecte passiu de l'IIVTNU, en virtut del que disposen els articles 60 i 61 de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa, provi que la base imposable d'aquest impost -el increment del valor dels terrenys, posat de manifest en el moment de la meritació i experimentat al llarg d'un període de tinença dels mateixos- és diferent de la que resulta de l'aplicació de les regles que estableix l'article 107 del TRLRHL; i que si el subjecte passiu assoleix aquesta prova, llavors l'acreditat ha de tenir-se en compte a l'efecte de l'aplicació del tribut. D'això es deduiria que (i) si el subjecte passiu prova que no hi ha hagut increment de valor o hi ha hagut decrement, de conformitat amb l'article 104.1 del TRLRHL no hi ha fet imposable i, per tant, no hi ha obligació tributària alguna, i que (ii) si prova que hi ha hagut increment de valor, però aquest increment és inferior al que resulta de l'aplicació de l'article 107 del TRLRHL, llavors és l'increment provat pel subjecte passiu el que constitueix la base imposable de l'impost i no l'increment calculat d'acord amb aquest article. A més segons aquesta doctrina cal entendre que (iii) l'aplicació de les regles de determinació de la base imposable establertes a l'article 107 només és pertinent quan l'increment del valor acreditat és superior al resultant de l'aplicació d'aquestes regles i, finalment (iv), com a corol·lari de tot això, cal afirmar que les limitacions a la comprovació de les autoliquidacions d'aquest tribut que afecten els ajuntaments de conformitat a l'article 110.4 TRLHL, s'han de vorejar sense més.

Aquesta doctrina del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya se sustenta en la convicció que la interpretació assenyalada és la que deriva immediatament del necessari ajust dels articles 104.1, 107 i 110.4 del TRLRHL al dret fonamental a la tutela judicial efectiva que estableix l'article 24.1 de la Constitució espanyola i al principi de capacitat contributiva consagrat en l'article 31.1 de la mateixa.

Doncs bé, la doctrina exposada no constitueix jurisprudència en sentit estricte. Amb això no es vol negar la seva importància a l'hora d'afrontar una qüestió jurídica que és realment complexa, a la llum de la crisi que experimenta la nostra economia, ni discutir el seu eventual encert des del punt de vista de la política jurídica al respecte.

I és que, no només existeixen altres tribunals superiors de justícia que mantenen una doctrina diferent, sinó que l'adequació interpretativa dels articles 104.1, 107 i 110.4 del TRLRHL a la Constitució espanyola no és una operació jurídica tan immediata com es pretén.

En efecte, com és sabut, tant el jutjat contenciós-administratiu núm.3 de Sant Sebastià, mitjançant el seu Auto de 5 de febrer de 2015, com el Jutjat del contenciós-administratiu núm. 22 de Madrid, mitjançant el seu Auto de 15 de desembre de 2015, han plantejat sengles qüestions d'inconstitucionalitat precisament per entendre que es complia el requisit per això que estableix l'article 5.3 de la LO 6/1985 d'1 de juliol, del poder judicial, a saber: que per via simplement interpretativa no resultava possible l'acomodació dels articles 104.1, 107 i 110.4 del TRLRHL l'ordenament constitucional.

Les dues qüestions d'inconstitucionalitat han estat admeses a tràmit mitjançant les corresponents providències de Ple del Tribunal Constitucional (el 28 d'abril de 2015 la primera, i l'1 de març de 2016 la segona), i si bé l'abast de cadascuna és diferent (la qüestió d'inconstitucionalitat es projecta sobre tot el règim de l'IIVTNU en la primera, mentre que en la segona la constitucionalitat qüestionada es projecta només per al cas d'haver d'ignorar els ajuntaments les limitacions a la comprovació de les autoliquidacions que estableix l'article 110.4 del TRLRHL quan s'acredita que l'increment de valor existeix, però és inferior al que es deriva de la determinació prevista a l'article 107 del TRLRHL), aquestes circumstàncies demostren que la doctrina del Tribunal Superior de Justícia en tots els seus extrems no està exempta de discussió.

És cert que el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya considera que no hi ha cap dificultat per adequar els articles 104.1, 107 i 110.4 del TRLRHL als mandats constitucionals, en els termes en què s'efectua aquesta adaptació, tal com ho ha sostingut explícitament en la seva sentència de 15 de març de 2016. No obstant això, aquest Consell Tributari no està habilitat per efectuar una interpretació d'aquest gènere que, no només considerem que és discutible, sinó que va més enllà de la literalitat dels preceptes referits, i especialment d'aquell que circumscriu la comprovació de les autoliquidacions que poden efectuar els ajuntaments i que diu així: “el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado [las autoliquidaciones] mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas “ >>

I és que, com es diu en el dictamen 35/17, “el que la Llei considera a l'hora de quantificar l'increment de valor és el “valor legal” del terreny en el moment de la seva transmissió, no es tracta en cap cas el valor real. El paràmetre utilitzat per la llei és el valor cadastral (integrat pel valor del sòl i, si s'escau, el valor de la construcció), determinat per a cada un dels immobles a partir de les dades que consten en el Cadastre Immobiliari en aplicació de la corresponent ponència de valors.

Per tant, aquest increment de valor dels terrenys posat de manifest en el moment de la meritació i experiment al llarg d'un període màxim de 20 anys, pot o no coincidir amb el valor real o el valor de mercat, ja que es determina d'acord a un pro-

cediment i uns percentatges establerts en el TRLRHL. El legislador podia optar entre diverses fórmules per determinar increment de valor del terreny i ha optat per la qual estableix l'article 107 del TRLRHL.”

4.2.- Efectes de la modificació del valor cadastral

El segon dels problemes plantejats en relació amb la base imposable de l'IIVTNU durant l'exercici de 2017, es refereix als efectes en aquest impost de l'existència d'un nou valor cadastral. En els dos casos plantejats, expedients 186/17 i 261/17, el Consell, d'acord amb els seus propis precedents (CT 26/13) i aplicant la doctrina del TSJC fixada, entre d'altres, en la STSJC 1047/2012), va determinar la necessitat d'ajustar les liquidacions de l'IIVTNU al valor cadastral que resulti del procediments de rectificació que s'hagin incoat.

5.- Bonificacions

5.1.- Bonificació per transmissió mortis causa d'habitatge

Es repeteixen els supòsits d'extemporaneïtat en la pràctica de l'autoliquidació i la sol·licitud de la bonificació per tractar-se l'habitatge habitual del causant. En són exemples els dictàmens 50/17 i 82/17.

Respecte els supòsits en els que els causants no residien en el seu habitatge habitual pel fet de que estaven internats en un centre geriàtric o de salut, és a dir, per impossibilitat de romandre en el seu domicili habitual, el Consell Tributari ha reiterat la seva doctrina que, en aquests supòsits, al tractar-se de raons de força major, no suposava que els causants haguessin abandonat el seu domicili habitual i, per tant, calia reconèixer la corresponent bonificació. Dictàmens 84/17, 92/17, 93/17, 94/17, 95/17, 292/17 i 298/17.

En el supòsit que l'habitatge s'hagués cedit a tercers durant el període en que el causant va estar internat en un centre geriàtric o de salut, es perd el dret a la bonificació. L'Ordenança fiscal vigent excepciona la pèrdua de la bonificació pel fet d'haver cedit a tercers l'ús de l'habitatge si s'ha dut a terme a través d'un lloguer social. Dictàmens 290/17 i 291/17.

En el supòsit que s'hagi produït un plet sobre l'herència d'una persona i, per tant, sobre la titularitat del bé objecte de l'impost, no començarà a córrer el termini per practicar la corresponent autoliquidació amb ingrés de la quota tributària fins el dia que la sentència que decideixi quina persona és la titular de l'immoble guanyi fermesa. Dictàmens 67/17 i 270/17.

Respecte a aquells supòsits en què el Padró municipal no coincideix amb la realitat es considera que la presumpció de certesa del Padró és una presumpció *iuris tantum* i que, per tant, admet prova en contrari, com s'ha estudiat en el dictamen 134/17.

Respecte al cas que es presenti autoliquidació sense efectuar el corresponent ingrés permet aplicar la bonificació ja que s'ha realitzat la corresponent declaració tributària, sens perjudici de que es segueixi el procediment corresponent per cobrar l'import degut, supòsit estudiat al dictamen 270/17.

El dictamen 264/16 estudia un assumpte en el que el titular de l'activitat en el local objecte de l'impost era una Comunitat de Béns i d'acord amb l'art. 35.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (LGT) aquestes entitats tenen la consideració d'obligats tributaris, diferents de les persones físiques que les integren; i a aquest precepte citat remet l'art. 83 del TRLRHL en dir que són subjectes passius les persones o entitats a que es refereix l'art. 35.4 de la LGT. La Comunitat de Béns era, per tant, la titular de l'activitat i no el causant, pare dels recurrents, el qual no exercia de forma habitual, personal i directa les activitats empresarials, com exigeix l'art. 9.2 de l'Ordenança fiscal d'aplicació per poder atorgar la bonificació.

Tampoc l'exercir una activitat a través d'una societat civil compleix el requisit d'exercir les activitats empresarials de forma habitual, personal i directa, com explica el dictamen 34/17.

El Consell Tributari, reitera la seva pròpia doctrina i la jurisprudencial en el dictamen 267/17, en el sentit de que en el supòsit de que l'activitat sigui la immobiliària de lloguer d'habitatges, només té la consideració de local afecte, a efectes de gaudir de la bonificació, aquell immoble on es trobi el local de la gestió de l'activitat econòmica que exercia el causant. Els altres immobles són l'objecte de l'activitat empresarial però no gaudeixen de bonificació.

En l'expedient 20/17, en el qual s'impugnava per diversos motius la sanció imposada per aplicació indeguda de la bonificació del 95% de la quota per exercici d'activitat econòmica al local transmès, després de rebutjar les al·legacions d'error en el subjecte passiu i prescripció, es va proposar la desestimació del recurs per absència d'acreditació respecte a l'exercici d'activitat econòmica pel transmetent al local gravat.

6.- Meritació

El Consell Tributari s'ha pronunciat en dues ocasions respecte de la meritació de l'IIVT-NU, dictàmens números 206/16 i 136/17. En tots dos s'analitza la situació produïda com a conseqüència de la substitució vulgar respecte de la possible realització del fet imposable tant pel substituït com pel substitut. Es tracta de supòsits en els quals es produeix la mort del primer sense haver acceptat ni repudiat l'herència. En aquests casos, d'acord amb el conjunt de normes reguladores tant de la institució de la substitució vulgar com de l'impost, de la jurisprudència del Tribunal Suprem i de la doctrina del TSJC (entre d'altres, STS 539/2013, de 11 de setembre i STSJC 47/2012, de 12 de juliol), ha dictaminat que només hi ha una transmissió produïda com a conseqüència de la mort del causant sense que es produeixi una doble transmissió gravada. L'hereu del substituït succeeix directament al causant realitzant-se un sol fet imposable el subjecte passiu del qual és precisament el substitut. Aquesta situació provoca conseqüències en tot l'àmbit d'aplicació de l'impost i, en particular, en el període de temps a tenir en compte en la seva quantificació i en les relacions entre aquest obligat i l'Administració tributària respecte de l'exigibilitat del deute en període voluntari. Aquest últim fet suposa que no es produeix la meritació d'interessos de demora fins que el deute esdevé vençut pel transcurs de l'esmentat període.

La qüestió que es planteja en aquests dictàmens ha estat definitivament resolta, en relació a l'impost sobre successions, per la sentència del Tribunal Suprem de data 5 de juny de 2018 (sentència número 936/2018; recurs núm. 1358/2017) en el mateix sentit en què ho havia fet aquest Consell Tributari, concloent que es produeix una sola adquisició hereditària i, per tant, un sol fet imposable, no dos fets impossibles ni dos meritacions de l'impost.

7.- Prescripció

En el dictamen 46/17 es resol un recurs en què fonamentalment s'al·lega pel recurrent la prescripció del dret a liquidar per part de l'Administració en haver transcorregut més de quatre anys des de la realització del fet imposable. El Consell Tributari, en aplicació de l'article 66 a) de la LGT en relació amb el que estableix l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost, en la qual es disposa el deure d'autoliquidació, desestima aquesta pretensió. L'obligat basa aquesta última en què el termini de prescripció del dret a liquidar s'inicia en el moment de la realització del fet imposable. La desestimació es produeix com a conseqüència de l'aplicació de l'article legal citat en el qual s'estableix que en els supòsits en què la norma reguladora del tribut disposi el deure de declarar o autoliquidar l'esmentat termini es computa a partir del dia següent a aquell en què acaba el corresponent al compliment d'aquest deure.

En el dictamen 230/17 s'analitza una qüestió relacionada amb la prescripció d'una obligació tributària, prescripció reconeguda per l'Administració, quan en realitat com a conseqüència d'aquest recurs es posa de manifest que no es pot parlar de prescripció en la mesura que no ha hagut transmissió i adquisició de cap bé sense que per tant s'hagi realitzat el fet imposable. Es tracta de supòsits en els quals s'ha d'aplicar la substitució vulgar com a conseqüència de la manca d'acceptació de l'herència per part de l'instituit hereu. En aquests casos, aquest últim, en morir amb anterioritat a l'esmentada acceptació, es converteix en substituït passant el seu hereu a convertir-se en substituït i produint-se la transmissió-adquisició dels béns en l'única existent si s'accepta l'herència. El substituït adquireix directament els béns de l'originari causant, produint-se el fet imposable i en conseqüència naixent una única obligació tributària. No es pot així parlar d'una obligació prescrita corresponent al substituït en no haver-se realitzat el fet imposable de l'impost.

Respecte de l'objecte del recurs, aquest últim es desestima en no haver transcorregut el termini de quatre anys de prescripció del dret a liquidar computat, d'acord amb la LGT, des del dia següent a aquell en què finalitza el termini per presentar l'autoliquidació i no des que es realitza el fet imposable. La recurrent al·lega la prescripció de l'obligació tributària nascuda com a conseqüència de l'adquisició *mortis causa* d'uns béns immobles situats al municipi de Barcelona doncs, d'acord amb el que assenyala el Consell Tributari en aquest dictamen, *"En aquest cas i respecte dels immobles esmentats, el tribut es va meritjar en data 12-1-2015 i consta en l'expedient que la interessada va presentar la instància 2015/..., sol·licitant pròrroga per abonar les autoliquidacions corresponents"*, amb la qual cosa el termini de prescripció comença a computar-se el 13-1-2016 i acabant el 13-1-2020. En conseqüència no ha operat la prescripció de l'impost respecte de les finques de referència.

8.- Autoliquidació

8.1.- Bonificació

En el dictamen 302/16 es pronuncia el Consell Tributari sobre la possibilitat d'aplicació de la bonificació per adquisició de l'habitatge habitual del causant quan l'autoliquidació s'ha presentat fora de termini. En el cas analitzat, l'obligat tributari la va presentar una vegada que va ser declarat hereu i no en el que preveu la llei, que s'inicia amb la mort del causant. La interessada és declarada hereva abintestat entenent, en aquest cas concret, que *“En principi, no hi ha inconvenient, en ordre al principi de seguretat jurídica, en aplicar aquesta doctrina als supòsits de declaració d'hereus ab-intestat a efecte de l'aplicació de la bonificació sol·licitada, ja que tampoc hi ha encara un títol jurídic que atorgui al presumpte hereu la facultat de disposició dels béns relictes en tant no se li reconegui formalment aquesta condició. No obstant això, és aquesta una qüestió que entenem s'ha d'examinar cas per cas, ja que el dubte sobre el dret a ser declarat hereu, en el supòsit d'inexistència de testament, és molt menor; en la gran majoria dels casos, que quan hi ha un conflicte judicial en què les dues parts litigants es consideren amb dret a gaudir d'aquesta condició d'hereus. Especialment si dels antecedents que consten a l'expedient resulta que els presumptes hereus ab-intestat haguessin portat actes que poguessin considerar-se com d'ocultació i, en qualsevol cas, si no haguessin complert els terminis establerts en l'Ordenança municipal d'aplicació a partir que van ser declarats hereus.*

En el nostre cas, l'actuació de la interessada va ser de cooperació des del primer moment. El notari va posar de manifest la transmissió només un mes després de la declaració d'hereus, el dia 8 de maig de 2014, i aquests, dos mesos després, el dia 2 de juliol de 2014, van sol·licitar el fraccionament de pagament de la liquidació practicada i van iniciar el seu compliment que no ha cessat fins al dia d'avui. El mateix dia esmentat van interposar recurs d'alçada contra la denegació de practicar la bonificació del 95% en la seva qualitat de descendents del finat. Acceptat que el termini per sol·licitar la bonificació, en aquest supòsit, va començar a transcórrer a partir del moment en què va tenir lloc la declaració d'hereva ab-intestato de la recurrent, no hi ha dubte que no havia transcorregut el de sis mesos establert per l'art. 9.3 de l'Ordenança municipal 1.3, reguladora de l'IIVTNU.”

Per la qual cosa estima la pretensió del contribuent donades les seves circumstàncies específiques basades en la declaració notarial i en l'actuació d'aquest últim, admetent que el termini s'iniciï a partir del moment de l'assenyalada declaració.

8.2.- Sanció

Els dictàmens 351 i 352/16 tenen per objecte l'anàlisi d'uns recursos en què es qüestiona la legalitat de la imposició d'una sanció com a conseqüència de la manca de presentació de l'autoliquidació de l'impost, en entendre, els recurrents, que no concorria culpabilitat en la seva conducta. El Consell Tributari, després d'una anàlisi de la jurisprudència del TC i del TS sobre l'abast de l'exigència de culpabilitat en l'àmbit sancionador administratiu, en particular tributari, i deixant establert que no hi ha responsabilitat objectiva, d'acord amb l'ordre jurídic en vigor i tal com reconeix la jurisprudència de forma unànime, procedeix a analitzar aquesta exigència arribant a la con-

clusió, en els supòsits controvertits, que existeix tal responsabilitat, ja que els obligats tributaris coneixien els seus deures tributaris fins a l'extrem de complir-los respecte de l'adquisició d'uns immobles concrets i no d'altres, el que indica, com pot llegir-se en aquests dictàmens, que *“En definitiva, l'interessat i la seva germana han realitzat actes de disposició dels immobles que formaven part del patrimoni del seu difunt avi. Han autoliquidat l'impost en ocasions i respecte de certs immobles, i han deixat de complir les seves obligacions tributàries en altres ocasions, de manera que estaven cometent una infracció tributària. Per tant, hi ha la culpabilitat necessària per imposar les sancions de referència.*

La motivació de la imposició de les referides sancions és clara. L'article 191.1 LGT preveu com a infracció tributària deixar d'ingressar dins el termini establert en la normativa de cada tribut la totalitat o part del deute tributari que hagi de resultar de la correcta autoliquidació del tribut.”

Basant-se en aquesta afirmació, es desestimen els recursos presentats.

En el dictamen 90/17 s'analitza un supòsit en què, presentada l'autoliquidació en termini, no s'acompanya l'ingrés corresponent. Aquesta situació provoca la imposició d'una sanció que és precisament el que es recorre. Al·lega l'interessat que no hi ha culpabilitat en la mesura que la manca de pagament és imputable a un error informàtic a la seu de l'entitat col·laboradora mitjançant la qual s'ordena el pagament. Entén el Consell Tributari que no està acreditat aquest últim extrem doncs ni hi ha manifestació de l'entitat al respecte ni tampoc està demostrat que no fos la pròpia interessada la que complís amb el deure o sol·licitud de pagament diferit, en el seu cas. Sobre aquesta base es desestima el recurs en no poder deixar-se en mans del contribuent l'elecció de la data i la forma de pagament.

9.- Procediment de gestió

En el dictamen 290/16, el Consell Tributari es pronuncia sobre una qüestió que gira al voltant del procediment realitzat per l'Administració per dictar l'acte de liquidació contra el qual l'interessat interposa el recurs. Es tracta d'un procediment de regularització, a l'expedient en poder del Consell no consta ni acte d'iniciació, ni identificació del procediment concret del que la liquidació és conseqüència, ni consta que s'hagi obert tràmit d'audiència. És a dir, l'acte recorregut s'ha dictat prescindint del procediment legalment previst per a dur a terme la funció de regularització, comprovació tributària, devent en conseqüència procedir a la seva anul·lació declarant nul·la la corresponent liquidació així com anul·lant els efectes interruptors de la seva notificació per la seva naturalesa d'acte nul.

En un sentit similar, el fet de portar a terme una regularització tributària en la que el primer acte que es lliura a l'interessat és la liquidació, sense que abans se li hagi donat el tràmit d'audiència, suposa haver prescindit total i absolutament del procediment establert, el que comporta la nul·litat de ple dret de l'acte recorregut, i així ho resolen els dictàmens 180/17, 181/17, 182/17, 183/17 i 184/17.

En el dictamen 89/17 es desestima la pretensió del contribuent al·legada en el recurs basada en defectes de forma en el procediment dut a terme per l'Administració, fonamental-

ment en què l'Administració va ometre el deure de informar-li sobre l'obligació de presentar una autoliquidació. Respecte d'aquesta qüestió es recorda que l'article 153.3 del reglament d'inspecció i gestió tributària, RD 1065/2007 de 27 de juliol, contempla aquesta possibilitat només per a aquells contribuents l'obligació dels quals de presentar una declaració, autoliquidació o comunicació de dades es derivi de la presentació per l'obligat tributari de declaracions o autoliquidacions a compte o quan s'ometi la presentació de declaracions o dades exigides amb caràcter general en compliment de l'obligació de subministrament d'informació i s'hagin presentat declaracions o autoliquidacions periòdiques associades a aquella. No reunint cap d'aquests requisits, es procedeix a la desestimació.

En el dictamen 263/17 es dilucida sobre el procediment de regularització tributària que s'inicia com a conseqüència de la presentació d'una autoliquidació incorrecta. Estableix, el Consell Tributari, que aquest procediment s'ha d'iniciar d'acord amb els requisits establerts en la LGT. Requisits que afecten fonamentalment a la forma d'iniciació del procediment i al necessari tràmit d'audiència en què l'obligat pugui fer valer els seus drets. Són requisits essencials de qualsevol procediment tributari l'absència dels quals pot afectar la defensa dels contribuents i, en conseqüència, pot comportar la seva nul·litat. Només en els supòsits específicament establerts a la llei podria admetre's la seva omissió. En aquest cas concret, després de la presentació de l'autoliquidació, l'Administració procedeix a la regularització de la situació tributària del contribuent prescindint totalment del procediment legalment previst, dictant directament l'acte de liquidació en el qual es reflecteix l'esmentada regularització. En conseqüència el Consell ho anul·la estimant així la pretensió de l'interessat.

10.- Procediment sancionador

En el dictamen 111/17 el Consell Tributari es pronuncia sobre la reducció de la quantia de la sanció quan l'obligat tributari expressa la seva conformitat amb la liquidació practicada i no presenta recurs contra la mateixa, en els termes que estableix l'article 188.j b) de la LGT en relació amb l'article 187.1d) de la mateixa llei. Estima la pretensió del contribuent en la mesura que *“Res s'informa a l'interessat en l'esmentat document dels requisits que poden donar lloc a reducció de l'import sancionador en cas de conformitat (Art. 187.1.d)), ni se li requereix cap conformitat expressa”*, i donant-se els pressupostos exigits pel precepte, conformitat amb la liquidació en no presentar recurs en contra, procedeix la reducció legalment establerta.

11.- Recursos

En els dictàmens 232/17 i 233/17, ha tingut l'ocasió de pronunciar-se, el Consell Tributari, sobre la interposició d'un recurs contra un acte de tràmit. Es tracta d'un requeriment d'informació dins el procediment de constrenyiment. En la proposta aprovada pel Consell s'inadmet el recurs *“... ja que en tractar-se d'un acte de tràmit que ni resol el fons de l'assumpte ni determina la impossibilitat de continuar el procediment ni produeix indefensió o perjudici irreparable a drets o interessos legítims de l'interessat, no és susceptible d'impugnació de conformitat amb el que disposa l'article 107.1 de la Llei 30/1992, reguladora del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú”*

Tampoc encaixen en les causes d'oposició al constrenyiment o l'embargament exigides als articles 167.3 i 170.3 de la LGT. Aclarint que, d'acord amb una jurisprudència constant del Tribunal Suprem, l'administrat no pot impugnar actes que ha deixat guanyar ferma a través d'altres que no gaudeixen d'autonomia o que no són independents dels primers. A títol informatiu, s'assenyala que en els supòsits de subhastes públiques de béns, la meritació es produeix en transmetre el bé, tal com estableix l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost en desenvolupament del TRLRHL, en produir-se el fet imposable vinculat en aquests casos a l'adjudicació de la rematada. Aquesta posició és la mantinguda per la jurisprudència del Tribunal Suprem que s'ha pronunciat expressament sobre aquesta qüestió tal com es recull en el dictamen 373/10 reproduït en el que s'està ressenyant.

En el dictamen 345/16 s'inadmet per extemporani el recurs presentat per l'interessat. Es dedueix de l'expedient administratiu que en aquest cas concret, s'ha superat el termini d'interposició d'un mes ja que, d'acord amb la Llei 30/1992, de règim jurídic de les administracions públiques i de procediment administratiu comú, quan el termini per la presentació de recursos administratius s'estableix per mesos naturals s'ha de computar de data a data, el que aplicat a aquest cas concret, suposa la inadmissió del recurs.

En el dictamen 357/16 es dilucida sobre una al·legació efectuada pel recurrent sol·licitant l'anul·lació de la liquidació notificada mentre es tramita el recurs interposat contra la denegació de la petició que va realitzar l'obligat adduint la no subjecció a l'impost en no donar-se l'increment real de patrimoni, prenent com a valors els d'adquisició i transmissió. Entén el Consell que el fet que l'obligat tributari entengui que no ha realitzat el fet imposable no suposa per a l'Administració l'obligació d'adoptar mesures cautelars de suspensió d'acord amb l'article 14 del TRLRHL.

Ordenança fiscal núm. 1.4. Impost sobre activitats econòmiques

El Consell Tributari ha examinat 24 expedients relatius a l'Impost sobre activitats econòmiques (en endavant IAE), el 7,86% del total dels estudiats durant l'exercici 2017, emetent set dictàmens relacionats amb l'àmbit de la seva aplicació.

1.- Exempcions

En el dictamen 292/16 es qüestiona la denegació de la sol·licitud d'exempció de l'impost per part d'una entitat sanitària en considerar, la recurrent, que té la condició d'entitat gestora de la seguretat social i, en conseqüència, es troba en l'àmbit d'aplicació de l'exempció prevista a l'article 82.1 del TRLRHL en prestar serveis d'assistència hospitalària i especialitzada, en la cobertura pública als beneficiaris del servei Català de la salut, d'acord amb el que preveu el conveni subscrit amb el CatSalut.

El Consell Tributari, d'acord amb el dictamen 215/14, en el qual en un cas semblant s'aplicaven les STSJC de 6 de març i 6 de juliol i 27 de setembre de 2001 estimatòries respecte de la pretensió del contribuent, tenint en compte l'existència d'un acord entre les entitats sanitàries i la Seguretat Social, declara el dret a l'exempció amb base en l'esmentat precepte. En el cas concret analitzat s'acredita l'existència de la relació entre el recurrent i el Servei Català de la Salut per prestar el servei corresponent als beneficiaris del sistema públic de salut i, en conseqüència, no cap sinó reconèixer la titularitat de l'exempció en reunir els requisits exigits pel precepte esmentat del TRLRHL.

En el dictamen 49/17 es resol sobre la pretensió del contribuent respecte de l'aplicació de l'exempció prevista a l'article 82.1 e) del TRLRHL, que exigeix que el subjecte que la pretengui sigui titular d'un doble requisit: no tenir ànim de lucre i estar en règim de concert educatiu. La interessada té la condició legal de societat laboral acreditant l'existència d'un concert educatiu subscrit amb la Generalitat de Catalunya. No obstant això no està acreditada l'absència d'ànim de lucre: en tractar-se d'una societat mercantil està subjecta a la llei de societats laborals i, subsidiàriament, a les lleis reguladores de les societats de capital, sense que sigui possible atribuir-li la condició d'entitat sense ànim de lucre per l'existència estatutària d'una clàusula que impossibiliti o limiti la disponibilitat dels beneficis en la mesura que aquesta és voluntària. La societat laboral és per mandat legal una societat mercantil, sense que hi hagi cap norma que limiti o prohibeixi l'existència o disponibilitat de benefici. Per tant, societats que necessàriament compleixen amb els requisits constitutius de les de naturalesa mercantil, entre els quals es troba l'ànim de lucre. Amb la qual cosa no cap aplicar l'exempció sol·licitada.

En el dictamen 79/17 el Consell Tributari es pronuncia sobre l'aplicació de l'exempció per no arribar a la xifra anual de negoci exigida per resultar obligat al pagament. La proposta de resolució que es conté en el dictamen basa la desestimació de l'al·legació del recurrent en què l'Ajuntament té potestat per reconèixer i denegar les exempcions així com per revisar els actes administratius que contenen el resultat del seu exercici, tal com s'estableix en el TR i en la pròpia Ordenança fiscal reguladora de l'impost. Així, d'acord amb el cens d'activitats econòmiques que està en poder de l'AEAT, dicta l'acte denegatori de l'exempció sol·licitada sobre la base de la matrícula de l'impost, en què el recur-

rent és un subjecte que forma part d'un grup de societats amb una xifra de negoci superior a l'exigida per la llei, per estar dins de l'àmbit d'aplicació de l'exempció en superar l'import màxim permès i sense que el recurrent hagi aportat cap prova que acrediti l'al·legació en què basa la seva pretensió. Per la qual cosa es desestima el recurs.

En el dictamen 222/17 també es resol sobre la pretensió d'un recurrent que entén que està exempt de l'impost en no superar la xifra anual de negoci exigida per la llei per estar en l'àmbit de l'exempció. La pretensió és desestimada per aplicació dels mateixos fonaments que els tinguts en compte en el dictamen anteriorment ressenyat.

2.- Quantificació. Sanció tributària

En el dictamen 190/16 es resol de forma acumulada al recurs contra la sanció, recurs en el qual l'interessat qüestiona el mesurament de la superfície, resultat de l'aplicació de l'element tributari d'identificació nom que és fonamental per a quantificar la quota mínima d'acord amb el RDLeg. 1175/1990 pel qual s'aprova la tarifa de l'impost, i la Instrucció per a la seva aplicació. Així mateix qüestiona el coeficient de ponderació establert en l'Ordenança fiscal reguladora de l'IAE en relació amb la categoria del carrer en què s'ubica el local en el qual es desenvolupa l'activitat. Coeficient que té relació directa amb la quantificació del deute tributari. Respecte de la primera qüestió, entén l'interessat que hi ha determinades zones de la superfície que, o no han de ser computades o ha de ser reduïda la seva quantia, ja que reuneixen els requisits exigits pel RDLeg., citat, per ser qualificades com a vials i zones de pas, així com zones d'emmagatzematge.

Entén el Consell Tributari que no reuneixen els requisits requerits per les Regles 5, 6 i 14 del RDLeg., tal com es deriva d'un informe tècnic emès per perits experts, i que està inclòs en l'expedient, en el qual de forma exhaustiva s'examinen les característiques del local i de cadascuna de les zones, que no ha estat destruït per l'aportació de cap prova que acrediti el contrari.

Respecte de l'al·legació relacionada amb l'índex de ponderació, després de realitzar una anàlisi sobre la normativa aplicable i la jurisprudència bàsica existent, el Consell Tributari desestima la pretensió sobre la base que l'aprovació de la corresponent Ordenança fiscal de l'impost s'ha dut a terme a través del règim previst, és a dir, s'ha realitzat no només dins de la més estricta legalitat sinó també dins dels límits exigits en la quantificació del tribut, és a dir, s'ha tingut en compte el paràmetre de la legalitat i el de la capacitat econòmica que envolten el deure de contribuir en tenir en compte la identitat o disparitat no només de les característiques físiques sinó també l'entorn de la totalitat de la via pública de què es tracti, la qual cosa pot portar a diferents categories i coeficients fins i tot respecte dels números d'un mateix carrer.

Pel que fa a la sanció, entén el contribuent que l'exercici de la potestat sancionadora de l'Administració ha prescrit. No obstant això, com assenyala el Consell Tributari *<<No té en compte en el seu escrit d'al·legacions que els articles 66, 67 i 68 de la LGT estableixen de manera clara no només el termini de prescripció sinó el dies a quo i les causes d'interrupció de les obligacions tributàries, estant regulada la institució prescriptora, respecte de les infraccions i sancions, a l'article 189 de la mateixa llei que estableix al número dos:*

“2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”

Afegint el numero tres del mateix article que:

*“3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:
a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción. Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.”*

Es desprèn de la literalitat d'aquests preceptes que l'actuació de l'Administració ha estat adequada a Dret ja que l'impost controvertit s'acredita el primer dia del període impositiu, primer de gener de cada any, de manera que la infracció es realitza en aquest mateix moment i per a cada un d'aquests períodes, estant, en aquest cas concret, prescrits els anteriors a 2009, com assenyala l'IMH, en haver-se interromput el còmput del termini d'acord amb la norma legal transcrita. No cal doncs oposar la prescripció com a causa d'extinció de la responsabilitat del recurrent d'acord amb el mandat legal contingut a l'article 189 de la LGT>>

Al·lega així mateix que no és culpable de la infracció ja que va complir amb tots els seus deures tributaris d'acord amb la normativa de l'IAE. Desestima el Consell Tributari aquesta pretensió amb base en què la normativa legal és clara sobre la superfície a declarar, la total sense perjudici de les reduccions pertinents. El subjecte va efectuar una declaració de metres substancialment inferior a la regularitzada. No realitzant-se, així, la declaració completa i veraç exigida per l'article 192 de la LGT.

El dictamen 227/17 resol sobre la pretensió d'anul·lació d'una sanció tributària imposada al contribuent sobre la base de l'article 192 de la LGT per falta de declaració completa i veraç resultant perjudici econòmic. Al·lega l'interessat l'absència de culpabilitat sobre la base de la interpretació raonable d'una norma que sí que havia estat aplicada per l'Administració en altres períodes impositius eximint del pagament de l'impost. Entén el Consell Tributari que *“En definitiva, si tenim en compte que l'Administració -prèviament segons afirma el recurrent i, en tot cas posteriorment, segons el resultat del procediment inspector- no havia qüestionat l'aplicabilitat de la nota comuna al grup 932 en l'activitat desenvolupada per la recurrent i que, a més, considera correcta la seva aplicació per als exercicis 2012 i següents, sense que consti cap variació en la situació de l'activitat, aquest Consell entén que aquesta circumstància és suficient per apreciar una causa d'exclusió de la responsabilitat l'obligat tributari.”*

3.- Prescripció

En el dictamen 59/17 es desestimen les pretensions del contribuent, que invoca la prescripció dels deutes tributaris per falta de notificació de la liquidació corresponent al període impositiu en què es va produir l'alta en l'exercici de l'activitat gravada. El fonament en què es basa la proposta de resolució continguda en aquest dictamen és precisament

l'haver realitzat el pagament del deute tributari corresponent en període voluntari per part de l'obligat. Sent això així, al marge que no hi hagi constància expressa de la notificació individual i domiciliària de la primera liquidació de l'impost, el pagament actua com a causa interruptiva de la prescripció, en preveure's que la notificació defectuosa produeix plens efectes quan el subjecte es dona per notificat en efectuar el pagament de la mateixa. Tot això d'acord amb l'article 125 de la LGT de 1963 en vigor respecte de les liquidacions impugnades que es corresponen amb els períodes impositius 1999-2002.

Ordenança fiscal núm. 2.1. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Durant l'exercici 2017 s'han dictaminat 9 expedients relatius a l'Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), el que suposa un 2,96% del total d'expedients.

1.- Objecte i base imposable

LICIO, és un tribut indirecte el fet imposable del qual és la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual es requereixi l'obtenció d'una llicència amb independència que s'hagi obtingut o no.

El Consell Tributari en dictamen núm. 354/16 de 2/05/2017 determina quina es la base imposable del ICIO, que no pot estar limitada exclusivament a l'import del pressupost d'execució de l'obra civil d'instal·lació sinó que s'ha de fer extensiva a totes aquelles quantitats pressupostades que comporti la incorporació d'elements estables i configuradors d'una instal·lació permanent, no un muntatge substituïble que doni lloc a una estructura determinada de manera que formin un tot unitari e inseparable de la construcció realitzada, fins el punt de que no puguin donar-se llicències si aquestes instal·lacions, maquinaria o equips no han estat inclosos en el projecte d'execució. Encara que els equips o maquinaria foren desmuntats per quedar incorporats a una altra construcció, no per això haurien de quedar exclosos del àmbit de la base imposable del ICIO perquè la idea de que es tracta d'elements que són necessaris per que la instal·lació pugui funcionar, juntament amb la circumstància de que no tenen singularitat pròpia per ésser indissolublement units a aquella mentre funcioni, és el factor determinant de la inclusió del seu import en la base imposable d'aquest impost.

Si bé és deduïble el benefici industrial i les despeses generals, no hi ha una presumpció *iuris et de iure* que habiliti en tot cas a practicar-la, sent absolutament imprescindible la prova de la seva existència mitjançant la utilització de qualsevol de les admeses en dret i en el sentit que es van pagar al constructor.

En l'expedient 360/16 de 28/02/2017, procedeix incloure en la base imposable de l'impost el cost de la construcció dels tancs d'emmagatzematge de productes petrolífers, doncs són elements inseparables de l'obra ja que constitueixen elements essencials i bàsics en unes instal·lacions d'aquestes característiques que, juntament amb les canonades per a la càrrega i descàrrega del petroli i/o derivats, formen part integrada en la unitat d'instal·lació i part inseparable per aquest emmagatzematge.

2.- Bonificacions

El Consell Tributari en l'expedient 302/17 va analitzar els requisits necessaris per demanar una bonificació de la quota. En aquest cas la interessada ni en el moment de sol·licitar la llicència ni el període que transcorre entre la sol·licitud i l'atorgament, no va demanar que l'obra a realitzar fos declarada d'especial interès o utilitat municipal ni va justificar documentalment que reunís aquestes característiques.

L'òrgan competent per declarar l'especial interès o utilitat municipal d'una obra és la Comissió del Plenari d'Ecologia, Urbanisme i Mobilitat.

Es destaca que: a).- Les bonificacions tenen caràcter objectiu, no subjectiu, per tant es concedeix perquè determinades obres reuneixen unes condicions especials independentment de les que afectin al subjecte passiu.

b).- És competent per fer la declaració d'especial interès o utilitat municipal el Consell Plenari, és a dir, el màxim òrgan de l'Ajuntament.

c).- No es tracta d'un acte reglat, sinó discrecional de l'Ajuntament.

d).- La bonificació no es pot atorgar d'ofici, sinó prèvia sol·licitud del subjecte passiu, qui ha de practicar l'autoliquidació de l'impost abans de l'obtenció de la llicència i aplicar amb caràcter provisional la bonificació que al seu parer escaigui. Ha de sol·licitar, així mateix, la declaració d'especial interès o utilitat municipal en el moment de sol·licitar-la la o abans de que sigui atorgada, acompanyant tota la documentació que justifiqui la procedència de la declaració.

3.- Exempcions. Servei postal universal i liberalització dels serveis postals

Segons dictamen del Consell Tributari de 14/03/2017 expedient 61/17, reiterant el de 20/01/2015 expedient 251/14, l'exempció prevista en l'art. 19.1.b) de la Llei 24/1998, de 13 de juliol, no resulta aplicable ni a l'ICIO ni a la taxa per serveis urbanístics.

A aquests efectes es raona en el sentit que l'exempció prevista en la Llei 24/1998, de 13 de juliol i art. 22.2 paràgraf segon de l'actual Llei 43/2010 de 30 de desembre, no desgrava tot tribut que es reporti com a conseqüència de la realització d'activitats per la societat recurrent, sinó només aquells que gravin l'activitat en sí mateixa. Així, l'activitat ha de constituir el fet imposable del tribut de què es tracti per gaudir de l'exempció. Segons el redactat de la llei no cap ampliar aquest concepte a qualsevol activitat relacionada amb els fins de la societat encara que no sigui la que directament grava el tribut, ja que no només ho impedeix la prohibició d'utilitzar l'analogia en l'aplicació d'exempcions que es contén en l'art. 14 de la LGT, sinó que tampoc la llei justifica pels seus termes una interpretació extensiva de l'exempció que permeti incloure a tots els tributs que d'una forma o una altra es relacionen amb l'activitat. No és el mateix quedar exempt de tributs que gravin l'activitat, que de tributs que es meritin com a conseqüència de l'activitat.

Ordenança fiscal núm. 3.10. Taxes per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis

Durant l'exercici 2017 s'han dictaminat 8 expedients relatius a la Taxa per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis.

1.- Fet imposable

En el seu dictamen 123/17, el Consell Tributari va establir que el fet de no retirar la llicència concedida, per no interessar ja el seu atorgament després d'haver-la sol·licitat, no eximeix del pagament de la taxa corresponent pel fet de que ja s'ha produït el fet imposable consistent en la tramitació i atorgament de la llicència.

En els dictàmens 204/17 i 205/17, el Consell Tributari va analitzar l'aplicació de dues taxes diferents corresponents a l'ocupació privativa del domini públic municipal i als serveis prestats per la Guàrdia Urbana, regulades per dues Ordenances fiscals diferents. Pel que respecta a l'ocupació del domini públic, l'Administració haurà d'estar a l'import que determini de la taxa liquidada en el moment de l'autorització, si no es produeixen fets nous que modifiquin el fet imposable. En canvi, la taxa per serveis prestats per la Guàrdia Urbana s'ha de quantificar i liquidar un cop prestats els esmentats serveis, i no és exigible en aquest cas que el subjecte passiu hagi sol·licitat la prestació del servei, sinó que el pot haver provocat.

2.- Exempció

La Generalitat de Catalunya va recórrer la denegació d'exempció de la taxa per gual situat en un edifici de la seva propietat. Com va assenyalar el Consell Tributari en el seu dictamen 287/16 l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals estan exempts de la taxa pels aprofitaments del domini públic municipal inherents als serveis públics de comunicacions que explotin directament, i per tots els que immediatament interessin a la seguretat ciutadana o a la defensa nacional, d'acord amb el que estableixen l'art. 21.2 del TRLRHL i l'art.5.a) de l'Ordenança fiscal 3.10. En no complir-se en el supòsit examinat el requisit de caràcter objectiu, referit a les finalitats determinades de la norma es va proposar la desestimació del recurs.

Ordenança fiscal núm. 3.11.

Taxes per la utilització privativa l'aprofitament especial del domini públic municipal, a favor de empreses explotadores de serveis de subministrament d'interès general

El Consell Tributari ha emès un dictamen sobre aquesta taxa. Es tracta del número 189/17. El recurrent va sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts corresponents a les quotes tributàries satisfetes per la taxa respecte dels anys 2007-2015. Al·lega que, mitjançant execució de la sentència de 4 de març de 2015 del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 2 de Barcelona, que resol el recurs 203/2013, confirmada mitjançant recurs d'apel·lació 78/2015, es van retornar les quantitats ingressades pel pagament de les liquidacions d'aquesta taxa corresponent als exercicis 2003 a 2006 per aplicar una ordenança fiscal contrària a l'article 13 de la Directiva 2002/20/CE, d'aplicació directa d'acord amb el declarat pel TJUE, ja que inclouen en el fet imposable de la taxa els operadors de telefonia que no són titulars de les xarxes. Sol·licita que també siguin objecte de devolució les quantitats ingressades mitjançant el pagament de les liquidacions de la taxa corresponent als exercicis 2007 a 2015 en aplicació de l'efecte directe i la primàcia del dret comunitari.

El recurs s'interposa davant la desestimació per silenci i a l'empara de l'article 34.1 b) de la LGT i respecte de l'import íntegre de les liquidacions tributàries, que van ser notificades i abonades per la interessada sense que fossin impugnades. Totes elles, doncs, han adquirit fermesa. En l'escrit de sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, i en el recurs subsegüent objecte d'aquest expedient, la interessada no al·lega cap de les causes de revisió dels actes fermes que estableix l'article 221.3 de la LGT, limitant-se a sol·licitar la devolució de l'ingrés considerat indegut per aplicació de l'efecte directe i la primàcia comunitària arran de la STJUE de 12 de juliol de 2012, que resol qüestions prejudicials plantejades pel Tribunal Suprem respecte de l'adequació al dret comunitari de la taxa controvertida i a la qual es remet la SJCA número 2 de Barcelona de 4 de març de 2015, per anul·lar les liquidacions girades a la recurrent per aquest mateix concepte durant el període 2003-2006.

Sentència confirmada pel TSJC en data 20 de maig de 2016 que anul·la per impugnació indirecta, segons l'article 27.2 de la Llei 29/1998, de 13 de juny de la Jurisdicció Contenciosa Administrativa, els articles de l'OF a l'empara dels quals es giren les liquidacions anul·lades. Argumenta la interessada els efectes *ex tunc* de les STJUE, el caràcter indegut de l'ingrés efectuat, segons qualificació expressa de la STS de 20 de gener de 2016, i l'obligació de reparar i retornar que se'n deriva.

Doncs bé, respecte de la situació creada per la STJUE respecte de la taxa per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic municipal a favor d'empreses explotadores de serveis de telefonia mòbil, aplicable també a la taxa aquí recorreguda, i la seva afectació als actes de liquidació fermes, ja s'ha pronunciat amb anterioritat aquest Consell Tributari en l'expedient 96/15, en el fonament jurídic tercer, aplicable al cas que ens ocupa, donant complida resposta als arguments de la recurrent, es manté que:

<<Ara bé, sent els actes de liquidació objecte del present expedient fermes i, en existir una resolució judicial ferma que anul·la algun dels preceptes de l'ordenança fiscal que regula aquesta taxa, entren en joc dos articles:

D'una banda, l'article 73 de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, de la jurisdicció contenciosa administrativa que diu "las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente", i, d'altra, l'article 19.2 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (d'ara endavant, TRLHL), que diu expressament que "si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las Ordenanzas fiscales, la Entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la Ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada"

A la vista del contingut d'aquests preceptes, la regla general dels efectes atorgats a les sentències que anul·len disposicions de caràcter general, com és el present cas, són "ex nunc" això és, amb efectes només per al futur; és a dir, de manera prospectiva, llevat que la mateixa sentència estableixi la nul·litat dels actes fermes o consentits a l'empara de l'ordenança anul·lada. És a dir, l'excepció a la regla general, és que la sentència expressament proclami efectes "ex tunc" o retroactius de l'anul·lació de la disposició de caràcter general.

I en aquest sentit, del contingut de les sentències del Tribunal Suprem, referides abans, que afecten a les ordenances municipals de Barcelona en relació a aquesta taxa, en cap moment es proclamen efectes retroactius.

Tot el contrari, insta que les actuacions dels òrgans jurisdiccional s'adeqüin al contingut d'aquesta sentència i "com a conseqüència directa de la sentència del TJUE de 12 de juliol de 2012, (...) obliga el legislador a modificar el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals per excloure expressament als operadors de telefonia mòbil no només del règim especial de quantificació de la taxa, sinó també de l'obligació de pagar la taxa qüestionada quan, no sent titulars de xarxes, ho siguin de drets d'ús, accés o interconnexió a aquestes. D'aquesta manera, els operadors de telefonia mòbil no hauran d'abonar taxes municipals per l'ús del domini públic municipal si es limiten a utilitzar les instal·lacions de tercers"

En la sentència de 26 de juny de 1989 del Tribunal Suprem es va assenyalar que "la anulación judicial de una norma equivale al acto de derogación y, en consecuencia, tiene idéntico alcance general, según se ha tenido ocasión de explicar en innumerables sentencias, desde la de 21 octubre 1986 a la que lleva fecha 6 octubre 1988, entre muchas cuya mención contiene esta última resolución. No se trata, pues, hablando con propiedad, de una eficacia "erga omnes" lo cual supone precisamente un pronunciamiento singular dotado de fuerza expansiva como se dijo en la STS de 25 octubre 1984. Se está en presencia simplemente de la desaparición de una norma jurídica y su efecto tan inmediato como automático consiste en dejar sin cobertura los actos administrativos de aplicación individual. (...) Las conclu-

siones expuestas aparecían previstas en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuyo párrafo 1 equipara anulación a derogación (o reforma) de las disposiciones generales, así como en el Código Civil, donde se advierte que por la simple derogación de una norma no recobran vigencia las que ésta hubiera derogado (artículo 2, 2, “in fine”).>>

D'acord amb aquest dictamen del propi consell Tributari, es desestima la pretensió del recurrent.

Preus públics per la prestació del servei de recollida de residus comercials

Durant l'exercici 2017 s'han resolt 19 expedients relatius a aquest preu públic, el que suposa un 6,23% del total d'expedients dictaminats.

1.- Gestió

El problema que es planteja a l'expedient 348/16 de 23 de maig de 2017, és el de si és possible percebre el preu públic per una suposada activitat generadora de residus si el subjecte passiu, tot i demostrar que ja no exerceix cap activitat, segueix figurant en el padró d'activitats econòmiques de l'agència tributària estatal.

El Consell Tributari ha tingut ocasió d'estudiar actuacions anàlogues a la present i ha dictaminat (Exp. 158/14 de 23 de febrer de 2015) en el sentit que estan obligats al pagament d'aquest preu públic les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, que realitzin activitats generadores de residus que resultin beneficiades per la prestació del servei municipal, bé per haver sol·licitat la prestació o per no haver acreditat la gestió per un gestor autoritzat. Aquests preus públics es gestionen a partir de la llista de cobrament que es formarà anualment i que estarà constituïda pel cens compresiu dels obligats al pagament. Ara bé, si és cert que per a la confecció d'aquest cens, és a dir, per a la gestió d'aquest preu públic, es té en compte materialment la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques, aquest fet no ha de fer oblidar un principi essencial: que un preu públic no és un impost, sinó que remunera la prestació d'un servei i, per tant, si el servei no es presta perquè no hi ha objecte al qual referir-lo (l'activitat generadora de residus), llavors no es pot exigir cap remuneració al respecte. Això explica que el preu públic, s'hagi d'ajustar exactament al període del servei efectuat, i no li siguin aplicables tampoc per aquest ajust, les regles de prorrateig que estableix l'article 96.3 del TRLHL per a l'impost sobre activitats econòmiques.

En el dictamen d'aquest Consell en l'expedient 72/17 de 18 d'abril, recollint l'argumentació del dictamen d'aquest Consell Tributari en l'expedient 327/7, s'expressa que no sembla raonable compartir l'argumentació de la recurrent consistent a afirmar que no és titular de cap activitat generadora de residus comercials, ja que no és il·lusori pensar que l'exercici de la professió de correctora i periodista genera alguns residus, almenys de les fraccions de paper i rebuig propis d'una oficina, que cal recollir, sense que la circumstància que l'activitat es realitzi en el propi habitatge pugui alterar aquesta conclusió. Per això a la recurrent se li ha d'atribuir la condició de productora de residus amb independència de la quantitat que generi, i és obligació seva gestionar-los d'acord amb el que estableixen els articles 16 i següents de la Llei del Parlament de Catalunya 6/1993, de 15 de juliol, estant obligada al pagament del preu pel servei prestat a l'efecte per part de l'Ajuntament.

1.- Derivación de responsabilidad

El dictamen del Consell Tributari de 20/6/2017, expedient 62/17, tracta de la responsabilitat subsidiària d'un administrador d'una societat per la seva condició, a l'empara de l'art. 43.1.b) de la LGT, per no haver desenvolupat les seves funcions amb la diligència exigible a un administrador. Segons aquesta norma, són responsables subsidiaris del deute tributari els administradors de fet o de dret d'aquelles persones jurídiques que hagin cessat en les seves activitats, per les obligacions tributàries meritades d'aquestes que es trobin pendents en el moment del cessament, sempre que no hagin fet el necessari per al seu pagament o hagin adoptat acords o pres mesures causants de l'impagament.

Els requisits necessaris que han de concórrer són a) el cessament de fet de l'activitat de la persona jurídica que té les obligacions tributàries acreditades i pendents en el moment del cessament; b) la condició d'administrador de fet o de dret al temps del cessament, amb extensió de la responsabilitat a les obligacions tributàries acreditades i pendents en el moment del cessament; c) que no hagués fet el necessari per al seu pagament o que hagués adoptat acords o pres les mesures causants de l'impagament.

És reiterada la doctrina que estableix que la responsabilitat subsidiària es pot imputar als administradors fins i tot per simple negligència. L'Audiència Nacional té assentada la doctrina que, constant la condició d'administrador durant els períodes als què es refereix l'acord de derivació de responsabilitat, haurà de respondre de la totalitat del deute tributari sense necessitat de cap altra prova sobre la culpabilitat o no de la seva actuació.

La norma no estableix que la responsabilitat hagi de declarar-se conjuntament en un procediment obert a tots els administradors, sent a més contrari a les regles de la solidaritat, segons les quals és possible dirigir l'acció íntegrament contra qualsevol dels deutors solidaris, sense perjudici de la possibilitat de repetició que cadascun tingui davant els altres.

2.- Intereses de demora

El dictamen del Consell Tributari 289/16 de 14 de febrer de 2017, examina la procedència i moment del pagament dels interessos de demora respecte de l'ICIO d'una llicència sol·licitada i no executada. La diferència de criteri se centra a determinar la data a partir de la qual s'ha d'iniciar el còmput dels interessos de demora: si des de la qual es va sol·licitar la devolució, o des de sis mesos després d'aquesta data.

Per això s'ha d'analitzar la naturalesa de l'ingrés. La LGT 58/2003 de 17 de desembre distingeix les devolucions derivades de la normativa de cada tribut de les que siguin conseqüència d'ingressos indeguts. Així l'article 31 d'aquesta Llei, paràgraf segon, diu que *“son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.”*

Per la seva banda, l'art. 32.1 de la LGT disposa que: *“la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el art. 221 de esta Ley.”* L'art. 221 regula el procediment de devolució d'ingressos indeguts.

Del que s'ha exposat es dedueix que la devolució d'una liquidació provisional de l'ICIO pel fet que no s'hagin executat les obres, encaixa perfectament en el supòsit de l'art. 31 de la LGT, ja que com té establert la doctrina del Tribunal Suprem a aquests efectes, entre altres, en la sentència de 3 de novembre de 2011 (RJ 2012/1838), es tractava d'una quantitat “deguda en aquell moment”, però que després “s'ha convertit en improcedent” per no haver-se produït el fet imposable.

Respecte del termini dins el qual s'ha de fer la devolució, l'art. 31.2 de la LGT disposa que l'interès de demora s'ha d'abonar quan hagi transcorregut el termini sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució, fixat en les normes reguladores de cada tribut o, en tot cas, dins el de sis mesos.

Concretament quan es tracte d'una devolució d'una autoliquidació, l'art. 120.3 de la LGT disposa que: *“Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.”*

La renúncia a realitzar les obres i la sol·licitud de devolució de la liquidació provisional equival a la rectificació del referit art 120.3 de la LGT i, per tant, correspon abonar l'interès de demora a partir dels sis mesos de la sol·licitud.

Les normes reguladores de l'ICIO, arts. 100 i ss. del RD Legislatiu 2/2004 de 5 de març, pel qual s'aprova el TRLRHL i l'Ordenança fiscal 1.2 de l'Ajuntament no regulen un règim de devolucions d'aquest impost, raó per la qual procedeix aplicar el de sis mesos previst en els art. 31.2 i 120.3 de la LGT.

SEGONA PART: INFORMES EMESOS A PETICIÓ DE L'AJUNTAMENT

Durant l'exercici 2017 el Consell Tributari ha formulat 10 informes a sol·licitud dels òrgans municipals competents.

57

1.- Informes sobre els projectes d'Ordenances fiscals

Constitueixen els informes preceptius del Consell Tributari, en virtut del que disposa l'article 2.1.b) del seu Reglament Orgànic, sobre els projectes d'Ordenances fiscals per a l'any 2017 (exps. 158/17, 215/17, 221/17, 231/17, 260/17) i sobre els projectes de regulació de determinats preus públics (exp. 100/17), en tots ells es formulen les consideracions que susciten les principals qüestions plantejades, relatives especialment a les modificacions introduïdes respecte de les Ordenances vigents.

L'examen de les Ordenances fiscals i dels preus públics que realitza el Consell es limita a l'anàlisi jurídica dels textos normatius que se sotmeten a informe, restant fora de la seva competència l'estudi de l'expedient administratiu i dels preceptius informes tecnicoeconòmics.

2.- Informe sobre la tributació en concepte d'impost sobre béns immobles dels aparcaments municipals en règim de concessió administrativa

En l'expedient 341/16 al Consell Tributari emet el següent informe, a petició del primer tinent d'alcalde, sobre la tributació en concepte d'impost sobre béns immobles dels aparcaments municipals en règim de concessió administrativa:

<<El Consell Tributari, en sessió de 4 d'abril de 2017, de conformitat amb el previst a l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març de Règim Especial del Municipi de Barcelona i a l'article 15 del seu reglament orgànic, emet el següent informe a petició del Primer Tinent d'Alcalde sobre la tributació en concepte d'impost sobre béns immobles dels aparcaments municipals en règim de concessió administrativa:

SUMARI

1.- Sol·licitud i antecedents

- 1.1.- Sol·licitud i documentació
- 1.2.- Motivació
- 1.3.- Antecedents circumstàncies
- 1.4.- Objecte de l'informe: Les qüestions plantejades i els seus comentaris
- 1.5.- Comentaris

2.- Anàlisi de les qüestions plantejades

Qüestió I: són subjectes passius de l'IBI els titulars del Dret Real d'Aprofitament a que es refereix el punt 1.b) de la sol·licitud d'informe?

- I.1.- Consideració de B:SM com a subjecte passiu de l'IBI
- I.2.- Consideració com a subjectes passius de l'IBI dels tercers adquirents de places de pàrquings públics com a titulars de part alíquota d'un dret real d'aprofitament
- I.3.- El dret real d'aprofitament configurat per l'Ajuntament de Barcelona a favor de BSM com a element integrant del fet imposable de l'IBI

Qüestió II:

els particulars titulars del Dret Real d'Aprofitament a què es refereix el punt 1.b de la sol·licitud d'informe estan obligats a suportar la repercussió de l'IBI girada per l'ajuntament a l'empara de l'article 63.2. paràgraf 2n, del TRLHL, en el cas que no siguin subjecte passiu d'aquest impost?

Qüestió III:

abast jurídic de la repercussió que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL:

A) El concepte d'usuari del patrimoni municipal (domini públic o patrimonial) mitjançant cessió onerosa.

B) El requisit de la prèvia realització del fet imposable

III.1.- Repercussió de l'IBI a l'adjudicatari d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada

III.2.- Repercussió de l'IBI als titulars de places d'aparcament adquirides per títol no concessional, en el supòsit de desaparició legal del concessionari adjudicatari i subjecte passiu de l'IBI.

Qüestions IV, V i VI:

efectes en l'IBI de l'aportació a BAMSA en règim de concessió administrativa de les places d'aparcament gestionades per B:SM la titularitat de les quals correspon als particulars adquirents de la part alíquota d'una concessió administrativa o d'un dret real d'aprofitament

3.- Conclusions**1.- Sol·licitud i antecedents****1.1.- Sol·licitud i documentació**

Per escrit de data 10 de novembre de 2016, el Sr. Gerardo Pisarello Prados, primer tinent d'alcalde de l'Ajuntament de Barcelona, d'acord amb l'article 2 del Reglament Orgànic del Consell Tributari, sol·licita informe relatiu a la fiscalitat dels aparcaments de propietat municipal que es concreta en els punts I a VI de l'escrit de sol·licitud, que es detallen més endavant.

Acompanyen l'escrit de sol·licitud, com a documentació complementària, sengles annexos, referits al "Dret real d'Aprofitament" (Annex I) i a la societat "BAMSA" (Annex II), que contenen, respectivament, fotocòpia de les escriptures públiques de constitució de l'esmentat dret real, en un supòsit concret, i de constitució de l'esmentada societat municipal.

Amb posterioritat, a la vista de la pluralitat i diversitat de situacions jurídiques subjectives que exigia abordar l'anàlisi de les qüestions plantejades, el Consell Tributari va sol·licitar informació i documentació complementària sobre la tipologia de les concessions administratives emprades per l'Ajuntament en matèria d'aparcaments municipals, incloent-hi els diferents models de plec de condicions, i sobre les actuacions dutes a terme per l'Institut Municipal d'Hisenda respecte als tercers adquirents de drets d'ús sobre places de pàrquing de titularitat municipal.

1.2.- Motivació

La sol·licitud d'informe respon, segons l'escrit presentat, a la necessitat de regularitzar la situació d'absència de tributació per Impost sobre Béns Immobles (en endavant, IBI) d'un nombre important de particulars titulars de places d'aparcaments públics, en la nova situació sorgida de la reestructuració dels serveis d'aparcament públic del perímetre central de la ciutat que es descriu en aquest escrit; així com a la necessitat de determinar l'abast de la repercussió obligatòria d'aquest impost, que estableix l'article 63.2 del RDLeg. 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (en endavant, TRLHL), i que podria exigir un determinat desenvolupament dels sistemes informàtics que permeti gestionar la repercussió esmentada.

1.3.- Antecedents i circumstàncies

L'escrit de sol·licitud d'informe fa referència a una sèrie de dades i circumstàncies, a manera d'antecedents de la sol·licitud d'informe que es formula, relatius als següents punts:

A) Existència d'un conveni de col·laboració entre l'Ajuntament de Barcelona i el Cadastre.

B) Evolució de la legislació fiscal sobre béns immobles de titularitat municipal afectes a un servei públic.

Concretament, l'escrit fa referència de manera indirecta a la reforma de la Hisenda Local duta a terme per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, per la qual se suprimeix l'exempció de l'IBI relativa a aquests béns i es configura, amb un àmbit d'aplicació material diferent, un supòsit de subjecció per als béns immobles de titularitat municipal (propietat dels municipis en què estan enclavats), patrimonials o de domini públic afectes a un servei públic en règim de gestió directa, l'ús es trobi cedit a tercers mitjançant contraprestació (actual art. 61. 5, lletra b) del TRLHL).

Reforma que va ser completada, posteriorment, amb l'establiment el 2004 d'un supòsit de repercussió legal de la quota de l'IBI que afecta els immobles de les Administracions Públiques, patrimonials o de domini públic, l'ús del qual s'hagi cedit mitjançant contraprestació a tercers que no reuneixin la condició de subjectes passius de l'impost, (art. 63.2, paràgraf 2n, TRLHL).

C) Evolució del sistema de gestió dels aparcaments públics municipals a través de concessions administratives i existència d'una variada jurisprudència sobre la subjecció a l'IBI d'aquests aparcaments a la situació anterior a la reforma del TRLHL abans esmentada.

La sol·licitud d'informe destaca que la regulació del plec de condicions respecte a la transmissió de places de pàrquing als particulars per part dels concessionaris, ha anat variant en el temps. Concretament, d'uns plecs inicials, que establien que el concessionari no podia cedir a tercers els drets que li atorga la concessió, s'ha passat a autoritzar la cessió d'aquests drets.

La consideració com a subjecte passiu de l'IBI, a títol de concessionaris, dels tercers adquirents de places de pàrquing no ha estat pacífica, especialment, a partir de la STS de 25 de setembre del 2000.

El Consell Tributari i la majoria dels Tribunals han mantingut de forma constant la necessitat d'analitzar els plecs de condicions cas per cas, als efectes de determinar la condició de concessionari o no dels tercers adquirents de places de pàrquing, sent els seus resultats molt variats.

D) Reestructuració del servei públic d'aparcaments de titularitat municipal.

L'escrit de sol·licitud fa referència a una reestructuració de l'esmentat servei, efectuada en 2014, duta a terme a través de dos tipus d'actuacions:

1. Adscripció d'ús i constitució d'un dret real d'aprofitament a favor de la societat municipal B:SM, que gestiona en règim de gestió directa diversos aparcaments municipals, i cessió de l'ús i de la part alíquota del dret real d'aprofitament sobre la plaça de pàrquing a favor dels particulars adquirents. Instrument jurídic sobre el qual encara no hi ha pronunciaments o precedents tributaris en els quals fonamentar la gestió de l'impost.

2. Substitució del model tradicional de gestió directa dels aparcaments públics del perímetre central de la ciutat, a càrrec de B:SM, per un model de gestió indirecta a través de la societat d'economia mixta BAMSA.

La societat BAMSA, constituïda en escriptura de data 29/10/2014, es troba participada per l'Ajuntament, a través de B:SM (40%), i per un adjudicatari privat, SABA Aparcamientos SA (60%), segon es fa constar a l'escrit de sol·licitud d'informe.

Així mateix, l'escrit de sol·licitud especifica que l'Ajuntament va aportar a BAMSA “una concessió que faculta a la societat per l'ús, gestió i explotació dels aparcaments inclosos en el perímetre central”, i que, respecte “dels aparcaments actualment gestionats per concessionaris” (l'esmentada concessió) “no serà efectiva (...) fins el venciment d'aquestes concessions”

“Els aparcaments inclosos en aquesta concessió són:

2.1.- Els que gestionava B:SM en règim d'abonament i de rotació horària del perímetre central.

2.2.- Les places d'aparcament en relació amb les quals existeix la cessió d'un dret d'ús a favor de particulars (és a dir, transmissions que es va materialitzar mitjançant la cessió d'una part alíquota d'una concessió demanial o, en el seu cas, mitjançant la cessió d'ús i constitució d'un dret real d'aprofitament).

2.3. Els gestionats mitjançant concessions administratives a favor d'empreses (que van construir i exploten els aparcaments). En aquest cas, la gestió per part de la societat BAMSA resta condicionada a la finalització de la concessió.”

1.4.- Objecte de l'informe: Les qüestions plantejades i els seus comentaris

Constitueix l'objecte d'aquest informe, l'anàlisi de la realitat jurídica resultant de la reestructuració del servei d'aparcaments públics del perímetre central de la ciutat, abans

descrita, i, en particular: la determinació del subjecte passiu de l'IBI en el supòsit 2.2; i la determinació de l'abast de la repercussió obligatòria de l'IBI que estableix el nou article 63.2, paràgraf 2n del TRLHL, introduït per la llei 51/2002, abans esmentada.

Dit objecte es concreta en les següents qüestions:

I.- En el supòsit 1.b) de l'escrit de sol·licitud (adscripció de l'ús i constitució d'un dret real d'aprofitament a favor de B:SM i cessió de l'ús i de la part alíquota del dret real d'aprofitament sobre la plaça d'aparcament a favor dels particulars adquirents), hauríem de satisfer l'impost sobre béns immobles com a subjectes passius?

II.- Si els titulars d'aquests drets reals no ostenten la condició de subjectes passius de l'impost, l'haurien de satisfer de forma obligatòria, per repercussió a l'empara de l'art. 63.2 del TRLHL; és a dir, en el supòsit que es conclogui que no poden ser considerats com a subjectes passius de l'impost, si els particulars gaudeixen d'aquests aparcaments (són titulars de l'ús) mitjançant contraprestació (van pagar un preu a l'ajuntament per adquirir aquest dret) pot l'Ajuntament girar l'IBI per repercussió als titulars de les places d'aparcament?

III.- A banda de la pregunta abans plantejada, quin és l'abast jurídic de la repercussió que estableix l'art. 63.2? Pot l'Ajuntament repercutir aquest impost a tots els usuaris del seu patrimoni (domini públic o patrimonial) sempre que gaudeixen del seu ús mitjançant una cessió onerosa? I en concret:

III.1.- La cessió del domini públic o dels béns patrimonials inherent a la gestió d'un servei d'interès públic en la modalitat de gestió interessada permetria a l'Ajuntament repercutir l'IBI a l'adjudicatari del contracte que gestiona i explota el servei?

III.2.- En el cas de desaparició legal del concessionari adjudicatari de la construcció i explotació d'un aparcament públic (circumstància sobrevinguda: desaparició del subjecte passiu de l'IBI), que en el seu dia va comercialitzar totes les places d'aparcament construïdes, pot l'ajuntament repercutir l'IBI als titulars de les places d'aparcament que únicament gaudeixen d'un dret d'ús –quan, a diferència d'altres supòsits, la transmissió no va operar sobre una concessió demanial–?

IV.- En el supòsit 2.2, respecte a aquells aparcaments que encara es troben pendents de regularització, el subjecte passiu de l'IBI seria el particular que va adquirir en el seu dia el dret d'ús (per transmissió d'una part alíquota de la concessió o del dret d'aprofitament abans esmentat) o, en el seu cas, seria BAMSA com a gestora de la concessió?

V.- En el supòsit que fos BAMSA el subjecte passiu de l'impost podria aquesta repercutir l'impost als particulars adquirents?

VI.- L'Ajuntament hauria de repercutir l'impost als particulars titulars de les places a l'empara de l'article 63.2 si els mateixos no fossin subjectes passius de l'impost ni BAMSA tampoc tingués aquesta condició?"

A l'efecte de centrar l'anàlisi de les qüestions plantejades, l'escrit de sol·licitud incorpora una sèrie de comentaris, que s'aniran exposant al fil de l'anàlisi sol·licitada, i que versen sobre els següents temes.

- *Comentari a la qüestió I: Inclusió del dret real d'aprofitament en el fet imposable de l'IBI. Diverses alternatives.*
- *Comentari a la qüestió II: Cessionari d'ús de béns públics demaniais o patrimonials afectats per la repercussió de l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL. Absència de justificació d'un tracte diferenciatiu.*
- *Comentari a la qüestió III: Absència de pressupost previ en la repercussió prevista a l'article 63.2, paràgraf 2n del TRLHL. Diferent grau de protecció jurídica dels usuaris de béns del patrimoni municipal mitjançant la contraprestació en funció de la seva consideració de subjecte passiu o de repercutit de l'IBI.*
- *Comentari a la qüestió V: Regularització extemporània dels particulars a què es refereix el punt 2.2.*

2.- Anàlisi de les qüestions plantejades

Qüestió I: Són subjectes passius de l'IBI els titulars del dret real d'aprofitament a què es refereix el punt 1.b) de la sol·licitud d'informe?

L'apartat 1b de l'escrit de sol·licitud descriu un supòsit d'adscripció de l'ús i constitució d'un dret real d'aprofitament a favor de B:SM i la cessió de l'ús i de la part alíquota del dret real d'aprofitament sobre la plaça de pàrquing a favor dels particulars adquirents.

Aquesta situació contempla dos tipus de subjectes. B:SM, com a titular inicial de l'adscripció de l'ús i del dret real d'aprofitament que es constitueix, d'una banda; i, d'altra banda, els tercers cessionaris de l'ús d'una plaça de pàrquing i adquirents de la part alíquota del dret real d'aprofitament corresponent a aquesta plaça d'aparcament, constituït a favor de B:SM.

I.1 Consideració de B:SM com a subjecte passiu de l'IBI:

A) Situació de partida

Respecte a la condició de B:SM com a subjecte passiu de l'IBI, cal dir que, en relació amb la situació anterior a la constitució al seu favor d'un dret real d'aprofitament sobre els immobles propietat de l'Ajuntament que gestiona, el Consell Tributari es va pronunciar sobre aquest tema en l'expedient 237/13, dictamen d'1 de setembre de 2014, en el sentit de declarar la no subjecció de B:SM a l'IBI, com "un inequívoc supòsit de no subjecció."

El Consell va venir a concloure en aquesta ocasió que, si bé l'article 61.5.b) del TRLHL declara, a sensu contrari, la subjecció a l'IBI dels béns immobles propietat dels municipis en què estiguin enclavats cedits a tercers mitjançant contraprestació en els termes que s'hi estableixen -termes dels quals resulta la subjecció a l'IBI dels béns municipals adscrits a aparcament públic gestionats per B:SM que es troben en aquesta situació-, és la pròpia entitat B:SM la qual, no sent titular de cap dels drets que integren el fet imposable d'aquest impost en relació als immobles que

gestiona -immobles la titularitat dominical dels quals correspon a l'Ajuntament-, no pot ser, des d'un punt de vista tècnic, subjecte passiu de l'impost, el que dona lloc a un clar supòsit de no subjecció.

Concretament, en el citat expedient, en el qual es plantejava la tributació de B:SM per l'IBI corresponent a unes places de pàrquing recuperades per l'exercici d'un dret de templeig, aquest Consell Tributari va resoldre la impossibilitat de reconèixer a aquesta entitat l'exempció subjectiva que es pretenia com a "òrgan de gestió directa de l'Ajuntament de Barcelona". A aquests efectes, el Consell va considerar que "BSM no és tant un" òrgan "de gestió de l'Ajuntament de Barcelona, sinó, com resulta de la lletra" c) "de l'art. 45.3 de la Llei 22/1998, de 30 de desembre de la Carta Municipal de Barcelona, una "forma de gestió directa" de serveis constituïda en la modalitat de societat mercantil amb capital íntegrament aportat per l'Ajuntament de Barcelona ", i per tant, "una entitat amb personalitat jurídica separada de la d'aquest, el que li impedeix, en principi, gaudir de les exempcions subjectives que beneficien a l'Ajuntament."

Ara bé, de l'anàlisi de l'estructura de gestió d'aquests aparcaments, i concretament, de l'acord de 22 de juliol de 1988 del Plenari del Consell municipal, que aprova el Plec de Condicions per a la construcció i explotació de diversos aparcaments subterranis, atribuint tot això, i la gestió corresponent, a la societat "Societat Municipal d'Aparcaments i Serveis, SA" (denominació que posseïa la societat fins a l'any 2002 en què va adoptar la denominació actual de B:SM), i establint "la posada a disposició d'aquesta societat dels béns immobles de l'Ajuntament necessaris a l'efecte, els quals mantindrien en tot moment el seu caràcter demanial ", el Consell dedueix que les places d'aparcament a què fa referència l'expedient "són, per això, béns demanials de l'Ajuntament de Barcelona afectes al servei públic d'aparcament gestionats directament per BSM, i per tant, béns no subjectes a l'IBI", en els termes de l'article 61.5, b) del TRLHL; sent de particular importància el fet que en la transmissió de places de pàrquing a tercers, la relació (de concessionari, en aquests casos) s'establís directament entre els tercers adquirents i l'Ajuntament. Fet que corrobora l'absència de titularitat, per part de BSM, de cap dels drets (concessió administrativa, dret real d'usdefruit, dret real de superfície i dret de propietat) que, segons l'article 61.1 TRLHL, configuren el fet imposable d'aquest impost. Aquesta no subjecció de B:SM es dona, segons s'ha apuntat, no obstant la subjecció a l'IBI dels immobles cedits a tercers que gestiona, en règim de gestió directa. Una subjecció que es desprèn, a sensu contrari, del que estableix l'article 61.5. b) del TRLHL, segons el qual:

"No están sujetos a este impuesto: (...) b) Los siguientes bienes inmuebles, propiedad de los municipios en que estén enclavados: (...) Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el Ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación./Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente, los que se hallen cedidos a terceros mediante contraprestación."

Aquesta subjecció té lloc, donat el caràcter de servei públic dels aparcaments públics, als efectes d'aquest impost, que estableix una consolidada doctrina del Tribunal Suprem. Qualificació que té una gran importància, equiparable a la irrellevància del caràcter; demanial o de servei públic, de la concessió administrativa que, si

s'escau, intervingui per a l'explotació d'un aparcament públic, atesos els termes de l'article 61.1.a) del TRLHL, i l'abast que cal donar a l'expressió cessió mitjançant contraprestació utilitzada.

El caràcter de servei públic dels aparcaments públics, als efectes d'aquest impost, deriva de la STS de 25 de setembre de 2000 i no ha estat controvertit fins al moment.

Amb tot, sobre la caracterització dels aparcaments municipals com a servei públic en el context de l'IBI, importa assenyalar que, contràriament al que inicialment va considerar el Consell Tributari, en el seu expedient 84/94, de 13 de juny, que, posteriorment, va ser recolzat pel TSJC, en sentència 179/1997, de 7 de març, el Tribunal Suprem va considerar, en una important sentència de 25 de setembre de 2000, recaiguda en un recurs de cassació en interès de llei sobre l'àmbit d'aplicació de l'exempció l'IBI dels immobles afectes a serveis públics, avui inexistent, que no hi havia dubte sobre el caràcter de servei públic, i no d'activitat d'interès públic, d'aquesta activitat. Afirmació que, tot i que referida a un precepte ja derogat -l'antic article 64.1.b) de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, que establia l'exempció dels béns afectes a serveis públics-, ha adquirit carta de naturalesa en el context d'aquest impost (i no només en el context de l'exempció, ja inexistent), constituint una doctrina que s'ha anat consolidant en la jurisprudència posterior i que roman indiscutida.

Aquesta sentència va incloure, així mateix, altres importants pronunciaments que interessa destacar, com ara la necessitat de deduir del plec de condicions la transmissibilitat a particulars adquirents de places de pàrquing d'aquestes concessions, plantejament àmpliament compartit per aquest Consell (per tots, vide expedient 512/97, de 10 de desembre, expedient 787/3, de 17 de novembre de 2004, i expedient 351/7, de 18 de juny de 2008) i que ha donat lloc a una variada jurisprudència.

B) Constitució d'un dret real d'aprofitament

La constitució d'un dret real d'aprofitament a favor de B:SM sobre els immobles de propietat municipal que aquesta societat gestiona en règim de gestió directa per al desenvolupament d'un servei d'aparcament públic, introdueix un element que modifica la posició de B:SM en relació a aquests immobles, respecte dels quals passa a tenir la titularitat d'un dret real d'aprofitament, que podrà o no ser rellevant als efectes d'aquest impost, segons veurem més endavant, però que, en qualsevol cas, no altera la condició de no subjecció, o de subjecció, en el seu cas, a l'impost, d'aquests immobles, afectes al servei públic d'aparcament; els quals, seguiran estant no subjectes a l'impost, en tant que, no siguin objecte de cessió a tercers mitjançant contraprestació.

És a dir, la titularitat per part de B:SM d'un dret real d'aprofitament sobre els immobles de l'Ajuntament afectes al servei que gestiona, no altera el règim de gestió directa del servei, ni suposa l'abonament per part de B:SM de cap contraprestació a l'Ajuntament per la constitució al seu favor de dit dret (el que seria rellevant en el cas que es considerés que la constitució d'un dret real sobre un immoble equival a la seva cessió). En conseqüència, els immobles municipals gestionats per B:SM, gravats amb aquest dret real d'aprofitament, no veuen alterada la seva condició de subjecció a l'impost. Aquests immobles segueixen sent béns de titularitat muni-

cial afectes a un servei públic en règim de gestió directa, i per tant, no subjectes a l'impost en la mesura que no siguin objecte de cessió a tercers mitjançant contraprestació, tal com estableix l'article 61.5 b) del TRLHL.

Ara bé, la constitució d'un dret real d'aprofitament sobre els immobles de propietat municipal, a favor de la societat B:SM que els gestiona en règim de gestió directa, si modifica, com s'acaba d'assenyalar, la posició de B:SM respecte de tals immobles. Una modificació que seria rellevant a l'efecte d'aquest impost, és a dir, que podria convertir a B:SM en subjecte passiu d'aquest impost, si es donessin dues condicions: a) qualificació del dret real d'aprofitament que deté B:SM com una categoria que forma part integrant del fet imposable de l'impost, tema del qual ens ocuparem en l'apartat següent; i b) subjecció a l'impost dels immobles gravats per l'esmentat dret real, el que exigeix, com s'ha vist, la cessió de tals immobles a tercers mitjançant contraprestació.

Per últim, la condició de subjecte passiu de B:SM, si es donessin les dues condicions anteriors, estaria supeditada a la inexistència d'un altre subjecte que ostentés sobre els esmentats béns un dret preferent en l'ordre de prelació dels drets que integren el fet imposable de l'IBI que, com és sabut, té caràcter excloent (article 61.1 del TRLHL).

En conseqüència, en funció de la conclusió a què s'arribi sobre la qualificació del dret real d'aprofitament, la situació de B:SM a efectes de l'IBI serà la següent:

SUPÒSIT U: El dret real d'aprofitament forma part íntegrament del fet imposable de l'IBI

Si s'arribés a la conclusió que el dret real d'aprofitament integra el fet imposable de l'IBI, la societat B:SM: seguiria estant no subjecta a l'impost respecte dels immobles que gestiona que no es trobin cedits mitjançant contraprestació (que són béns no subjectes segons l'article 61.5.b) del TRLHL); però estaria subjecta, i podria ser subjecte passiu de l'IBI si no hi concorre un altre titular de millor dret en els termes de l'article 61.1 del TRLHL, respecte dels immobles que estiguessin cedits a tercers mitjançant contraprestació (que són béns subjectes, d'acord amb el mateix article 61.5 b) TRLHL).

És a dir, dit amb altres paraules, si el dret real d'aprofitament es considera element integrant del fet imposable de l'IBI, B:SM només seria subjecte passiu de l'IBI, a títol de contribuent, en el cas que concorregueren els elements de: be subjecte (per estar cedit a tercers mitjançant contraprestació, per exemple, en un supòsit d'arrendament); i titularitat de millor dret (no concurrència amb un altre dret preferent en l'ordre de prelació de l'article 61.1 del TRLHL).

SUPÒSIT DOS: El dret real d'aprofitament no forma part íntegrament del fet imposable de l'IBI

Per contra, si s'arriba a la conclusió que el dret real d'aprofitament, constituït a favor de B:SM, no integra el fet imposable definit en l'article 61.1 del TRLHL, la societat B:SM seguiria estant no subjecta a l'IBI en qualsevol cas. És a dir, tant si

els immobles que gestiona, gravats amb el nou dret real d'aprofitament, estan subjectes a l'impost, per haver estat cedits mitjançant contraprestació a tercers, com si no ho estan, per no existir cessió onerosa dels mateixos.

Igual que ocorria en la situació anterior a la constitució a favor de B:SM de l'esmentat dret real d'aprofitament, tal com s'ha exposat en la situació descrita en l'anterior apartat A) d'aquest informe com a punt de partida, en el cas que el dret real d'aprofitament, no integrés el fet imposable de l'IBI, B:SM constituïria, en qualsevol cas, un "inequívoc supòsit de no subjecció", tal com ja va declarar en el seu dia aquest Consell Tributari, amb independència de la subjecció o no a l'impost dels béns municipals que gestiona en règim de gestió directa; subjecció que depèn de l'existència d'una cessió dels mateixos a tercers mitjançant contraprestació.

De la qualificació del dret real d'aprofitament com un element que pot formar part del fet imposable de l'IBI, ens ocuparem a continuació, amb ocasió de l'anàlisi de la segona categoria de subjectes la condició dels quals de subjectes passius d'aquest impost es qüestiona -a saber, els tercers cessionaris l'ús d'una plaça de pàrquing i adquirents de la part alíquota del dret real d'aprofitament corresponent a aquesta plaça d'aparcament, constituït a favor de B:SM-, atès que la condició de subjectes passius contribuents d'aquest impost depèn per aquests subjectes, gairebé exclusivament, de la dita qualificació.

I.2. Consideració com a subjectes passius de l'IBI dels tercers adquirents de places de pàrquing públics com a titulars de part alíquota d'un dret real d'aprofitament

D'acord amb la metodologia seguida fins al moment, la condició de subjecte passiu -o, per dir-ho més exactament, de contribuent de l'IBI-, dels particulars, tercers adquirents mitjançant contraprestació, l'ús d'una plaça de pàrquing i de la corresponent part alíquota del dret real d'aprofitament constituït sobre la mateixa, donada la subjecció d'aquests béns a l'impost -a tenor del que estableix l'article 61.5b) del TRLHL, per la seva inequívoca condició de béns municipals cedits a tercers mitjançant contraprestació-, dependrà de la qualificació que mereixi l'esmentat dret real d'aprofitament, de la part alíquota dels quals són titulars els esmentats subjectes.

Concretament, un cop admesa la subjecció a l'IBI dels béns gravats per aquest dret real d'aprofitament l'ús dels quals es troba cedit -i descartat, així mateix, que el mer ús d'un immoble integri el fet imposable d'aquest impost-, la condició de contribuents d'aquests subjectes depèn de la conclusió a què s'arribi sobre si el dret real d'aprofitament integra o no el fet imposable de l'impost, a tenor del que disposa l'article 61.1 del TRLHL.

No obstant, en el cas que aquesta conclusió fos positiva, tals subjectes només esdevindrien subjectes passius de l'impost en un supòsit de no concurrència d'aquest dret real d'aprofitament amb un altre títol, dels enumerats en l'esmentat article 61.1 del TRLHL, que tingués preferència respecte a aquest dret; donat el caràcter excloent de l'ordre de prelació que estableix el precepte esmentat. El que exigeix, de forma addicional, situar adequadament l'esmentat dret real d'aprofitament en l'ordre de prelació de l'article 61.1 TRLHL.

Aquesta conclusió no es veu afectada, o el que és el mateix, és independent, de la subjecció o no a l'IBI de B:SM, titular inicial i transmetent d'aquest dret real d'aprofitament.

En definitiva, i resumint tot el que s'ha dit fins al moment, un cop descartat que el simple ús d'un immoble integri el fet imposable de l'IBI, atesos els termes de la redacció de l'article 61.1 del TRLHL, que defineix el fet imposable d'aquest impost com “..la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos./ b) De un derecho real de superficie./ c) De un derecho real de usufructo./ c) Del derecho de propiedad.”; i davant la subjecció a l'impost de tots els béns immobles municipals, patrimonials o demanials en règim de gestió directa, cedits a tercers mitjançant contraprestació com a places de pàrquing, la condició de subjecte passiu d'aquest impost, a títol de contribuent, dels tercers adquirents d'aquestes places de pàrquing depèn, en primer lloc, de la conclusió a què s'arribi sobre si el dret real d'aprofitament del que són titulars de part alíquota, constitueix un dels vincles que, al costat de la concessió administrativa, el dret real de usufruct, el dret real de superfície i el dret de propietat, integren el fet imposable de l'IBI, a la vista del que disposa l'article 61.1 del TRLHL, que s'acaba de reproduir; i, en segon lloc, de la no concurrència amb un altre dret dels allà contemplats que ocupi un lloc preferent en l'ordre de prelación que aquest precepte estableix.

1.3. El dret real d'aprofitament configurat per l'Ajuntament a favor de B:SM com a element integrant del fet imposable de l'IBI

A l'efecte de determinar si el dret real d'aprofitament configurat per l'Ajuntament de Barcelona a favor de B:SM constitueix un element integrant del fet imposable de l'IBI, el Comentari que amplia la qüestió consultada en l'escrit de sol·licitud, després de referir-se a l'opinió majoritària que manté l'existència d'un numerus clausus pel que fa a l'enumeració dels drets que constitueixen l'element objectiu del fet imposable de l'IBI a l'article 61.1 TRLHL, abans citat, planteja tres possibles alternatives que permetrien incloure en el fet imposable de l'IBI l'esmentat dret real d'aprofitament. Aquestes alternatives consisteixen en entendre que l'esmentat dret:

- a) constitueix un “veritable dret dominical”, per reunir tots els trets típics i propis del dret de propietat (ús excloent, règim màxim de gaudi, incloent els fruits i facultats de transmetre el dret i gravar o hipotecar);*
- b) pot ser considerat “una mena d'usufruit”, encara que molt proper al dret de propietat;*
- c) és un “supòsit equiparable a la concessió demanial”*

A aquests efectes, s'argumenta que les hipòtesis a) i b) troben un suport addicional en l'al·lusió de l'article 9.1.a) del RD Lg. 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova la Llei del cadastre immobiliari, com a titulars cadastrals, als titulars, entre d'altres, del dret de propietat “plena o menys plena”.

Pel que fa al supòsit c) es fonamenta en el fet que l'ús privatiu (i per tant, excloent) del domini públic és propi de les concessions demanials i en la possibilitat d'excloure dit procediment que estableix l'article 91 “in fine” de la Llei 33/2003, del Patrimoni de les Administracions Públiques, segons el qual “...no será necesario obtener estas autorizaciones o concesiones cuando el contrato administrativo habilita para la ocupación del dominio público”. En conseqüència, si s'entén la conces-

sió demanial com un acte administratiu que confereix a un tercer l'ús privatiu i temporal d'una porció de domini públic, conservant l'Administració la titularitat així com les facultats de policia administrativa per garantir el compliment del servei i la indemnitat del bé, en el nostre cas, ens trobem davant d'un supòsit equiparable a la concessió demanial.

A aquest respecte, convé començar per assenyalar, en primer lloc, que no mereix dubte raonable el caràcter de numerus clausus de la relació de drets que integren el fet imposable de l'IBI a tenor de l'article 61.1 del TRLHL. En segon lloc, que l'article 14 de la Llei 58/2003, general tributària (en endavant, LGT) prohibeix l'aplicació analògica del fet imposable. I en tercer lloc, que l'al·lusió de l'article 9.1 del Llei del cadastre al dret de propietat "plena i menys plena", no té rellevància a l'efecte de l'impost, tenint en compte que el TRLHL defineix el fet imposable com la titularitat dels drets que allà s'enumeren (art. 61.1 TRLHL) i determina que són subjectes passius contribuents els titulars d'aquests drets (article 63.1 TRLHL), directament, és a dir, sense cap referència a la Llei del Cadastre.

En conseqüència, entenem que la inclusió en el fet imposable de l'IBI del dret real d'aprofitament configurat per l'Ajuntament de Barcelona a favor de B.SM, només és possible si l'esmentat dret, no obstant el seu nomen iuris, pot ser qualificat, materialment, com un dels drets que configuren l'esmentat fet imposable. És a dir, seguint l'enumeració de les alternatives proposades, com a dret de propietat, usdefruit o concessió demanial, en sentit propi. No, com un supòsit equiparable o assimilable a aquests drets.

Tanmateix, no sembla que hi hagi aquesta possibilitat. El dret real d'aprofitament configurat no és, òbviament, el dret de propietat, ja que aquesta continua sent de l'Ajuntament, tal com s'especifica a la corresponent escriptura, i tampoc pot ser qualificat d'usdefruit, ja que la remissió a la configuració pròpia que s'efectua d'aquest dret en el plec de condicions suposa la voluntat explícita de l'Ajuntament d'excloure l'aplicació de les regles generals de l'usdefruit contingudes en el Codi civil. Per últim, també la qualificació material com a concessió demanial resulta rebutjable. No només perquè el dret real d'aprofitament es configura com a transformació de l'anterior règim de concessió administrativa a què, expressament, es renuncia a l'escriptura de constitució de l'esmentat dret, sinó perquè aquesta qualificació deriva de les pròpies característiques del contracte administratiu celebrat, que, en aquest cas, no concorren. Bàsicament, perquè la constitució d'un dret real propi, com és el cas, per molt que autoritzi a la utilització del domini públic sota unes condicions anàlogues a les de la concessió, no té naturalesa contractual. I així sembla reconèixer-ho el propi escrit de sol·licitud, tant a l'al·ludir a la constitució de l'esmentat dret com "acte administratiu" -expressió genèrica, però que sembla descartar la naturalesa contractual-, com al qualificar-ho, així mateix de manera genèrica, com a "supòsit equiparable" al de la concessió demanial.

A més, el fet que els contractes administratius que habiliten per si mateixos per a l'ocupació del domini públic -perquè aquesta ocupació està implícita en la pròpia naturalesa del contracte, com és el cas del contracte administratiu de concessió demanial, però també de molts altres contractes administratius-, no requereixin una autorització o concessió expressa per a l'ocupació del domini de manera separada a la impli-

cita en el propi contracte (ex art. 91 in fine Llei 33/2003, cit.), és a dir; l'equiparació de determinats contractes, als efectes d'excloure la necessitat d'obtenir una autorització o concessió d'ocupació del domini públic, de cap manera implica una equiparació a altres efectes, ni permet homologar contractes i actes de constitució de drets.

Per tant, cal concloure a la vista de les consideracions exposades, que el dret real d'aprofitament configurat a favor de B:SM i transmès a tercers, no forma part del fet imposable de l'IBI, i que, per aquesta raó, tant B:SM, com els particulars adquirents de l'esmentat dret, no són contribuents d'aquest impost.

Qüestió II: Els particulars titulars del dret real d'aprofitament a què es refereix el punt 1.b de la sol·licitud d'informe, estan obligats a suportar la repercussió de l'IBI girada per l'Ajuntament a l'empara de l'article 63.2. paràgraf 2n, del TRLHL, en el cas que no siguin subjectes passius d'aquest impost?

La segona de les qüestions que es plantegen en l'escrit de sol·licitud d'informe parteix del supòsit, que aquí, efectivament, concorre, que hagi estat negativa la conclusió a la qual s'hagi arribat a la primera qüestió, sobre la condició de subjectes passius l'IBI dels particulars adquirents mitjançant contraprestació d'una part alíquota del dret real d'aprofitament, constituït a favor de B:SM, i concretat en l'ús d'una determinada plaça d'aparcament.

En aquest supòsit, es planteja la possibilitat que l'Ajuntament repercuteixi l'IBI als esmentats subjectes a l'empara de l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL.

A més, com a ampliació de la pregunta formulada, l'escrit de sol·licitud incorpora un Comentari a la qüestió II, en el qual, després de transcriure el text de l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, s'afirma el caràcter obligatori per a l'Ajuntament de la repercussió de l'IBI que l'esmentat precepte estableix, i s'opina a favor del seu abast general, entenent per tal, “todos aquellos casos en los que, en defecto de sujeto pasivo del IBI, concurra la circunstancia de la cesión a un tercero por parte del Ayuntamiento, del uso privativo de sus bienes demaniales o patrimoniales mediante contraprestación –cesiones onerosas-”. D'altra banda, el Comentari planteja la possible existència d'un greuge comparatiu, important i difícilment justificable, “per equitat i justícia tributària, en no existir diferències que justifiquin un tracte fiscal diferenciat (principi d'igualtat)”, respecte d'altres titulars de places d'aparcament (concretament, respecte dels titulars de places d'aparcament per cessió onerosa d'una part alíquota d'una concessió), “en el cas que aquests últims no haguessin de suportar l'impost.”

La resposta a aquesta qüestió exigeix l'anàlisi del supòsit de fet que preveu la norma que estableix la repercussió obligatòria de l'IBI que contempla l'article 63.2, paràgraf 2n del TRLHL, l'abast del qual constitueix, al seu torn, l'objecte de la següent qüestió, tercera de les sol·licitades en aquest informe. Segons aquest precepte:

“Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión. A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda

a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso.”

S'ha d'entendre per entes u organismos a que se refiere el apartado anterior (article 63.1 TRLHL, relatiu als subjectes passius d'aquest impost, a títol de contribuent o de substitut) aquells als quals es trobin afectats els immobles, o al càrrec es trobi l'administració i gestió d'aquests, en els casos de béns immobles de característiques especials (BICES) quan la condició de contribuent recaigui en un o diversos concessionaris. En aquests supòsits, l'ens o organisme públic al que s'ha fet al·lusió, estarà obligat a subministrar anualment al Ministeri d'Economia i Hisenda determinada informació (art. 63.1, paràgraf 2n TRLHL), i actuarà com substitut del contribuent, sense repercussió, en el cas que preveu el paràgraf 3r de l'article 63.1 del TRLHL (concretament, quan el propietari d'un BICE tingui la condició de contribuent en raó de la superfície no afectada per les concessions, segons el que disposa l'article 61. 2 del TRLHL).

Deixant de banda la problemàtica específica dels BICES, que resulta aliena a l'objecte d'aquest informe, de la lectura del precepte transcrit es desprèn que la repercussió legal que amb caràcter obligatori allà s'estableix procedeix sempre que es donin els següents requisits: a) existència d'una administració pública titular dels béns demaniales o patrimonials l'ús dels quals es trobi cedit mitjançant contraprestació; i b) existència d'un ús mitjançant contraprestació, a títol d'arrendatari o de cessionari del dret d'ús, per part de qui no és subjecte passiu de l'impost.

En conseqüència, si concorren ambdós requisits o circumstàncies, l'Administració pública es veurà obligada a repercutir l'impost, concretament “la part de la quota líquida de l'impost que correspongui” (la qual es determinarà en raó a la part del valor cadastral que correspongui a la superfície utilitzada i a la construcció directament vinculada a cada usuari), als usuaris dels seus béns, i aquests resultaran obligats a suportar aquesta repercussió.

Els subjectes obligats a repercutir i a suportar la repercussió, per tant, són, respectivament i exclusivament: les administracions públiques titulars dels béns demaniales o patrimonials l'ús dels quals es trobi cedit mitjançant contraprestació; i els usuaris mitjançant contraprestació dels béns patrimonials i demaniales que no siguin subjectes passius de l'impost.

Pel que fa a la naturalesa de la repercussió, es tracta d'una repercussió legal, perquè l'obligació de repercutir, igual que l'obligació de suportar la repercussió de l'impost, deriva directament de la Llei i s'imposa a totes les administracions públiques que realitzin el pressupost de fet de la repercussió de l'impost, d'acord amb el que estableix l'article 24 de la LGT.

I, pel que fa a la cessió d'ús mitjançant contraprestació dels immobles municipals requerida, és important assenyalar, de manera que després es dirà, que la llei esmenta específicament als “arrendataris” i “cessionaris del dret d'ús”.

El precepte transcrit contempla per tant un supòsit de repercussió legal de l'impost per part de les administracions públiques (i dels ens i organismes públics als quals

es trobin vinculats els BICES) en qui, no sent subjectes passius de l'impost, facin ús, mitjançant contraprestació, dels seus béns demanials o patrimonials, a títol d'arrendataris o cessionaris del dret d'ús.

Cap objecció, per tant, mereix el Comentari de l'escrit de sol·licitud pel que fa a l'abast general de l'obligatorietat de la repercussió de l'impost per part de l'Ajuntament en tots aquells casos en què existeixi una cessió onerosa a un tercer, que no tingui la condició de subjecte passiu de l'impost, de l'ús dels seus béns demanials o patrimonials. Sempre i quan: a) sigui l'Ajuntament directament, com a administració pública, qui ocupi la titularitat dels citats béns; i b) els tercers, arrendataris o cessionaris de l'ús mitjançant contraprestació, no siguin subjectes passius de l'impost.

Les dues circumstàncies es donen en el cas dels particulars adquirents mitjançant contraprestació d'una part alíquota del dret real d'aprofitament, constituït a favor de B:SM, i concretat en l'ús d'una determinada plaça d'aparcament, de manera que, en aquest supòsit, procedeix la repercussió de l'impost.

Finalment, és procedent atendre la consideració plantejada en el Comentari a la Qüestió II, a que abans s'ha fet referència, relativa a la possible existència d'un greuge comparatiu entre aquests subjectes (titulars d'una plaça d'aparcament per cessió onerosa d'una part alíquota del dret d'aprofitament constituït a favor de B:SM, i obligats a suportar la repercussió de l'impost) respecte d'altres titulars de places d'aparcament (concretament, respecte dels titulars de places d'aparcament per cessió onerosa d'una part alíquota d'una concessió) “en el cas que aquests últims no haguessin de suportar l'impost.” Greuge que s'estima difícilment justificable “per equitat i justícia tributària, en no existir diferències que justifiquin un tracte fiscal diferenciat (principi d'igualtat).”

No obstant això, s'ha de dir que, en el cas dels aparcaments gestionats en règim de gestió directa per B:SM, a diferència del que passa en altres aparcaments públics, gestionats en règim de gestió indirecta a través de diversos concessionaris, els titulars de places d'aparcament “per cessió onerosa d'una part alíquota d'una concessió”, solen tenir la condició de concessionaris, ja que així ho estableixen els plecs de condicions relatius a la gestió directa d'aquest servei a càrrec de B:SM.

Per tant, si això és així, tots els tercers titulars de places de pàrquing gestionades en règim de gestió directa per B:SM, adquirents mitjançant contraprestació, bé d'una part alíquota d'un dret real d'aprofitament, bé d'una part alíquota d'una concessió, estan obligats a pagar l'impost, bé com repercutits, bé com a subjectes passius, a títol de contribuents. L'única diferència entre els dos tipus de titulars de places de pàrquing consisteix en que els primers (titulars de part alíquota d'un dret real d'aprofitament) tenen la condició de repercutits, mentre que els segons (titulars de part alíquota d'una concessió) són subjectes passius de l'impost a títol de contribuents. Una posició jurídica certament molt diferent, pel que fa als drets i obligacions que els corresponen enfront de la Hisenda Municipal, justificada pel diferent títol jurídic del qual deriven els seus drets respecte a les citades places d'aparcament, però idèntica respecte al seu contingut material, és a dir, pel que fa a la càrrega econòmica que estan obligats a suportar.

Qüestió III: Abast jurídic de la repercussió que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL. A) El concepte d'usuari de patrimoni municipal (domini públic o patrimonial) mitjançant cessió onerosa. B) El requisit de la prèvia realització del fet imposable. III.1. Repercussió de l'IBI al adjudicatari d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada. III.1. III.2. Repercussió de l'IBI als titulars de places d'aparcament adquirides per títol no concessional, en el supòsit de desaparició legal del concessionari adjudicatari i subjecte passiu de l'IBI

La tercera de les qüestions que planteja l'escrit de sol·licitud es refereix, sense perjudici de la qüestió anterior, a l'abast jurídic de la repercussió que estableix l'article 63.2. paràgraf 2n del TRLHL, i es pregunta, concretament, sobre la possibilitat que té l'Ajuntament de "repercutir aquest impost a tots els usuaris del seu patrimoni (domini públic o patrimonial) sempre que gaudeixin del seu ús mitjançant una cessió onerosa". I, en concret, en els supòsits III.1 i III.2.

El supòsit III.1. es refereix a la cessió del domini públic o dels béns patrimonials inherent a la gestió d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada, i es pregunta per la possibilitat que té l'Ajuntament de "repercutir l'IBI a l'adjudicatari del contracte que gestiona i explota el servei."

El supòsit III.2. es refereix al cas de "desaparició legal del concessionari adjudicatari de la construcció i explotació d'un aparcament públic (circumstància sobrevinguda: desaparició del subjecte passiu de l'IBI), que en el seu dia va comercialitzar totes les places d'aparcament construïdes", i es pregunta per la possibilitat que té l'Ajuntament de "repercutir l'IBI als titulars de les places d'aparcament, que gaudeixen únicament d'un dret d'ús -quan, a diferència d'altres supòsits, la transmissió no va tenir lloc sobre una concessió demanial."

Com Comentari a aquesta Qüestió III, l'escrit de sol·licitud aclareix que el dubte que es planteja "sorgeix de la pròpia naturalesa jurídica de la repercussió (LGT) que, en puritat de concepte, exigeix l'existència prèvia d'un deute tributari que paga un subjecte en ser-li repercutit i, en el nostre cas, en relació als béns de l'Ajuntament que gestiona directament, el pressupost previ de la repercussió falla, ja que, pròpiament, no existiria un deute tributari perquè la confusió de drets determina que cap pot ser alhora subjecte actiu i passiu del seu propi IBI." "Així mateix, en la pràctica suposaria que l'IBI meritat en relació al patrimoni de l'Ajuntament quin ús s'ha cedit a un tercer mitjançant contraprestació, tindria un doble règim jurídic: el primer, amb un major nivell de garanties jurídiques, aplicable a aquells casos en què es produeix el fet imposable de l'impost en relació a una persona que esdevé subjecte passiu i, un segon règim jurídic, aliè al fet imposable de l'impost quin subjecte, per via de repercussió, acabaria pagant l'impost sense comptar; a més a més, amb el nivell de protecció que la normativa preveu en relació al subjecte passiu de l'IBI"

Passem per tant a considerar, pel mateix ordre, cadascuna de les tres qüestions plantejades.

Així, respecte a l'abast jurídic de la repercussió que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, primera d'aquestes qüestions, en la resposta a l'anterior Qüestió II

d'aquest informe, i coincidint essencialment amb l'opinió manifestada en l'escrit de sol·licitud, es va arribar a la conclusió que l'article 63.2. paràgraf 2n del TRLHL contempla un supòsit de repercussió legal de l'impost per part de les administracions públiques (i dels ens i organismes públics als quals es trobin vinculats els BICES) en qui, no sent subjectes passius de l'impost, facin ús, mitjançant contraprestació dels seus béns demaniais o patrimonials, a títol d'arrendataris o cessionaris del dret d'ús, que té abast general. El que significa que aquesta repercussió legal és obligatòria en tots els casos en què es realitzi el supòsit de fet de la repercussió que preveu la norma.

Tant la fixació de la quantia de la quota a repercutir com l'especificació dels subjectes obligats a efectuar i a suportar, respectivament, la repercussió de l'impost, han estat objecte d'atenció anteriorment, de manera que entenem que l'objecte de la qüestió ara formulada ha de cenyir-se a especificar què s'ha d'entendre per "usuaris" del patrimoni municipal (domini públic o patrimonial) "mitjançant una cessió onerosa", en relació amb les consideracions que es fan en el Comentari a aquesta Qüestió III, abans transcrit, és a dir, en relació amb la realització del fet imposable i amb l'existència d'una quota repercutible.

A) El concepte d'usuari del patrimoni municipal (domini públic o patrimonial) mitjançant cessió onerosa

A aquests efectes, el primer que convé assenyalar és que una primera aproximació a l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, condueix a descartar que l'ús del bé demanial o patrimonial que integra el supòsit de fet de la repercussió legal d'aquest impost, sigui qualsevol ús realitzat per un no subjecte passiu mitjançant contraprestació; concepte excessivament ampli, que inclouria qualsevol títol que autoritzi per a l'ús dels béns municipals, exclosos els quatre títols que integren el fet imposable de l'impost (concessió, superfície, usdefruit i propietat). Dit en sentit ampli de l'expressió "ús mitjançant contraprestació" conduiria a l'absurd de sotmetre a la repercussió de l'impost, per exemple, als que abonen una taxa per ocupació del domini públic, originant una situació de duplictat impositiva que no resulta d'acord amb la finalitat de la norma. També el simple ús per rotació horària d'una plaça d'aparcament, per la qual s'abona un preu, o l'ús d'una plaça pel sistema d'abonament, podrien conduir a l'absurd de la repercussió de l'impost, si es manté una interpretació tan àmplia del concepte d'ús mitjançant contraprestació.

D'altra banda, tampoc sembla lògic que l'ús a què es refereix el supòsit de fet de la repercussió de l'impost hagi de ser restringit a l'exercici d'un dret real d'ús, essencialment, perquè on la llei no distingeix no es pot distingir; i perquè dels termes del precepte es desprèn una clara voluntat d'eludir qualsevol referència a un títol concret que autoritzi per a l'ús dels béns públics, exclusió feta del supòsit de l'arrendament.

Per tant, resulta necessari delimitar el significat del terme "ús mitjançant contraprestació" acudint a una interpretació sistemàtica del precepte.

En aquest sentit, la menció expressa a un "dret d'ús" que inclou l'incís final del precepte considerat constitueix, al nostre parer, un important element interpretatiu.

L'incís final de l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL assenyala com obligats a suportar la repercussió legal de l'impost als "arrendataris o cessionaris del dret d'ús", sem-

pre que aquests subjectes, lògicament, hagin realitzat el pressupost de fet que els obliga a suportar la repercussió, és a dir, sempre que hagin adquirit el seu títol mitjançant contraprestació.

La referència legal a la cessió d'un "dret d'ús", per designar l'obligat a suportar la repercussió de l'impost, autoritza a diferenciar en aquest context entre el simple usuari, d'una plaça d'aparcament, per exemple, que abona un preu, i el titular d'un dret d'ús sobre aquesta plaça, adquirit mitjançant contraprestació, del que és cessionari. Tot i que en ambdós casos hi ha contraprestació, en el primer no hi ha, en sentit propi, una cessió del dret d'ús, sinó un simple dret d'accés al servei públic, que, lògicament, comporta l'ocupació d'una plaça d'aparcament, però que, de cap manera, suposa cessió del dret d'ús. És a dir, en el primer cas ens trobem davant la figura de l'usuari del servei, mitjançant contraprestació, mentre que en el segon hi ha un cessionari d'un dret d'ús -com adquirent d'una part alíquota d'un dret real d'aprofitament, o d'una concessió demanial, en el cas dels aparcaments públics considerats-, el títol ha estat adquirit mitjançant contraprestació i que, en conseqüència, resulta obligat a suportar la repercussió de l'impost.

B) El requisit de la prèvia realització del fet imposable

En segon lloc, el Comentari a la Qüestió III de la sol·licitud d'informe planteja la impossibilitat de qualificar de repercussió legal de l'impost el mandat que incorpora l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, d'acord amb el concepte teòric de repercussió que es desprèn de la LGT, per inexistència del pressupost mateix de la repercussió. Això és, per inexistència d'una quota a repercutir a càrrec d'un subjecte passiu; element conceptualment previ a la realització del pressupost de fet de la repercussió.

Certament, el mecanisme de la repercussió exigeix la prèvia realització del fet imposable i la corresponent meritació de l'obligació tributària a càrrec d'un subjecte passiu, que és l'obligat a repercutir l'impost quan es dona el pressupost de fet de la repercussió. Aquesta tècnica, que es coneix com de "doble pressupost de fet", que exigeix la prèvia realització del fet imposable perquè es doni el pressupost de fet de la repercussió, és habitual en les normes tributàries i s'utilitza per a la designació legal d'obligats tributaris diferents del subjecte passiu contribuent, com el substitut, el responsable i, també, l'obligat a efectuar i l'obligat a suportar, respectivament, la repercussió. Per tant, la concurrència d'aquest doble pressupost de fet, tal com adverteix el Comentari a la Qüestió III citat, constitueix un requisit imprescindible, per consubstancial, del mecanisme de la repercussió, sense el qual no és possible parlar, en sentit propi, de repercussió legal.

En el supòsit de l'article 63.2, paràgraf 2n del TRLHL, aquest requisit no es compleix, segons el Comentari citat, a causa de la impossibilitat que l'Ajuntament pugui ser, al mateix temps, subjecte actiu i passiu del seu propi impost. Confusió de drets que, segons s'argumenta, determina la inexistència de l'obligació tributària i, per tant, la impossibilitat de repercutir la quota de l'impost.

No obstant això, la possibilitat que els ens públics siguin subjectes passius dels seus propis impostos no té un rebuig absolut en el si de la doctrina.

Si bé alguns autors exigeixen l'alteritat com a requisit indispensable per al naixement de l'obligació tributària (AD Giannini, J. Martín Queralt, entre d'altres), un altre sector de la doctrina manté la possibilitat de la subjecció dels ens públics als seus propis tributs amb base a arguments tècnics, entre ells, el manteniment intacte del mecanisme de la repercussió i la resolució pràctica del problema amb una simple anotació comptable, i teòrics al voltant de la necessitat de mantenir el principi de generalitat de la imposició (A. Berliri, JJ Bayona de Perogordo i MT Soler Roch, C. García Novoa, i altres).

Arguments al qual se suma el menys consistent, per la insuficiència del nomen iuris, de la pràctica legislativa habitual en el nostre ordenament jurídic consistent a declarar als ens públics exempts dels seus propis tributs. Exempció que comporta la prèvia subjecció -i corresponent realització del fet imposable- per part d'aquests ens, per aplicació de la tècnica del doble pressupost de fet, abans esmentada, així mateix consubstancial al mecanisme jurídic tributari de l'exempció. Així passa, per exemple, per citar alguns dels casos més rellevants, en l'impost sobre societats (art. 9.1 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre) o en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (art. 45.1.a) a) del RDLeg. 1/1993, de 24 de setembre). Supòsits d'exempció que, d'acord amb la primera de les corrents doctrinals assenyalades, haurien de ser qualificats, en sentit propi, com supòsits de no realització del fet imposable, és a dir, com supòsits de no subjecció.

Per tant, hem de concloure que, no existint unanimitat doctrinal pel que fa a la subjecció dels ens públics als seus propis tributs, i en absència d'una doctrina jurisprudencial al respecte, ha de prevaler el respecte a la literalitat de la norma tributària que estableix l'obligació de les administracions públiques de repercutir l'impost per elles meritat, malgrat la seva condició de subjecte actiu de l'obligació tributària. Sense necessitat d'acudir a interpretacions correctives del precepte, com l'existència d'un segon fet imposable de l'IBI, que introduirien un grau considerable d'inseguretat jurídica.

Pel que fa a l'objecció de la confusió de drets que es produiria en aquest cas, procedeix rebutjar tal argument tenint en compte que l'extinció per confusió, admesa en dret tributari, només és procedent per als supòsits de confusió sobrevinguda –per exemple en els casos, poc freqüents en la pràctica, d'adquisicions de béns per part d'un ens públic que sigui titular del crèdit tributari integrat en aquesta adquisició. Dit amb altres paraules, la confusió de drets, per definició, és una forma d'extinció de les obligacions tributàries, que no opera en el moment previ de la meritació de l'obligació. En el moment de la meritació de l'obligació tributària, la identitat dels subjectes actiu i passiu, creditor i deutor, més que una confusió de drets constitueix una absència d'alteritat. Alteritat que, de ser exigible amb caràcter absolut –qüestió que, com s'ha dit, no gaudeix d'un suport generalitzat–, comportaria la impossibilitat del naixement mateix de l'obligació tributària, no la seva extinció.

III.1. Repercussió de l'IBI a l'adjudicatari d'un servei d'interès Público en règim de gestió interessada

L'article 63.2 paràgraf 2n de l'TRLHL, com s'ha dit en la resposta a la Qüestió II d'aquest informe, obliga les administracions públiques a repercutir la quota de l'impost en els termes que s'hi indiquen, exclusivament, als arrendataris o cessio-

naris del dret d'ús mitjançant contraprestació dels béns demanials i patrimonials la titularitat correspongui a aquestes administracions públiques, sempre que aquests subjectes no siguin subjectes passius de l'impost.

Per tant, la possibilitat, o, millor, l'obligació de l'Ajuntament de repercutir l'IBI a l'adjudicatari d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada, només seria procedent si concorren les següents circumstàncies:

- a) Que la explotació del servei impliqués un dret d'ús de béns immobles municipals patrimonials o demanials.*
- b) Que l'adjudicatari hagués pagat una contraprestació per l'esmentat ús.*
- c) Que l'adjudicatari no sigui subjecte passiu respecte dels esmentats béns.*
- d) Que no hagués cap subjecte passiu de l'IBI diferent de l'Administració Pública respecte dels esmentats béns.*

III.2. Repercussió de l'IBI als titulars de places d'aparcament adquirides per títol no concessional, en el supòsit de desaparició legal del concessionari adjudicatari i subjecte passiu de l'IBI

Com s'ha dit en l'apartat anterior, la possibilitat -obligació, en realitat- d'efectuar la repercussió legal de l'IBI que contempla l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, correspon exclusivament a les administracions públiques, el que exclou d'aquesta possibilitat a qualsevol concessionari (vide, en aquest sentit, la resposta de la DGT a la consulta vinculant núm. V0247-10, de 11 de febrer de 2010).

Per tant, si es donés el cas de desaparició legal del concessionari, subjecte passiu de l'IBI, i els immobles gravats a títol concessional, d'acord amb l'article 61.1.a) del TRLHL, no siguin objecte de cap altre dret integrant del fet imposable d'aquest impost (concessió, superfície o usdefruit) (article 61.1. TRLHL), l'Ajuntament hauria de repercutir la quota de l'impost corresponent a aquests béns, en els termes que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, als titulars de places de pàrquing adquirides a títol no concessional que no reunissin la condició de subjectes passius de l'impost. Sent irrellevant la dada que la contraprestació, abonada en el seu dia pels concessionaris per a l'adquisició del seu dret, s'ha efectuat al concessionari, llavors subjecte passiu de l'impost, i no directament a l'Ajuntament.

L'article 63.2 paràgraf 2n TRLHL, quan defineix el pressupost de fet de la repercussió legal que l'esmentat precepte estableix, es limita a exigir que l'ús, a títol d'arrendatari o del cessionari del dret d'ús, de l'immoble municipal, patrimonial o demanial, es realitzi "mitjançant contraprestació", el que implica que l'esmentat ús no podrà ser, de cap manera, un ús gratuït. Aquesta contraprestació ha de ser abonada, lògicament, a qui tingui el dret d'ús en el moment de la cessió.

En aquest sentit importa assenyalar que l'obligació de suportar la repercussió de l'impost és una obligació legal, l'exigibilitat res té a veure amb els termes del contracte de cessió d'ús celebrat (art. 17.5 LGT). L'IBI és un impost periòdic, que es merita anualment cada un de gener (art. 75 TRLHL), de manera que, en termes generals, tant la realització del fet imposable com les circumstàncies que determinen el pressupost de fet de la repercussió, han de ser referides a l'esmentada data, tal com disposa l'article 21.1. de la LGT. I de la mateixa manera que, en termes generals, resulta irrellevant el moment en el qual hagi tingut lloc la

cessió del dret d'ús, també ha de ser considerat irrellevant el concret receptor de la corresponent prestació, sempre que aquest perceptor hagi estat el titular, en aquest moment, del dret d'ús objecte de la cessió.

El respecte dels drets adquirits dels cessionaris que pot implicar la recuperació per part de l'Ajuntament de la totalitat de les facultats inherents a la titularitat dominical, que exigeix el pressupost de fet de la repercussió en aquest supòsit, no afecta la possible repercussió del impost.

Qüestions IV, V i VI: Efectes en l'IBI de l'aportació a BAMSA en règim de concessió administrativa de les places d'aparcament gestionades per B:SM la titularitat de les quals correspon als particulars adquirents de la part alíquota d'una concessió administrativa o d'un dret real d'aprofitament

Les Qüestions IV, V i VI de l'escrit de sol·licitud, tenen com a finalitat delimitar la tributació en l'IBI de les places de pàrquing gestionades per B:SM, la titularitat de les quals correspon als particulars adquirents de la part alíquota d'una concessió administrativa o d'un dret real d'aprofitament, una vegada que s'ha produït la reestructuració del servei públic d'aparcaments de titularitat municipal en el perímetre central de la ciutat. Concretament, un cop que s'ha substituït el model tradicional de gestió directa d'aquests aparcaments, a càrrec de B:SM, per un model de gestió indirecta a través de la societat d'economia mixta BAMSA, i ha tingut lloc l'aportació a BAMSA, en règim de concessió administrativa, de les citades places de pàrquing, anteriorment gestionades per B:SM.

A la vista d'aquesta situació, les qüestions que planteja l'escrit de sol·licitud, i que presenten una estreta relació entre si, pel que resulta procedent la seva agrupació, es poden formular de la manera:

Respecte de les places de pàrquing –L'ús de les quals es troba cedit a particulars que van adquirir en el seu dia (de B:SM), mitjançant contraprestació, una part alíquota de la concessió o d'un dret real d'aprofitament- i que formen part de la concessió administrativa atorgada a BAMSA per a l'explotació d'un servei públic d'aparcament en el perímetre central de la ciutat:

Qüestió IV: Qui és el subjecte passiu de l'IBI?

Qüestió V: En el cas que fos BAMSA el subjecte passiu de l'IBI, ho podria repercutir als particulars adquirents?

Qüestió VI: En el cas que ni BAMSA ni els particulars fossin subjectes passius de l'IBI, pot l'Ajuntament repercutir l'IBI als titulars de les esmentades places?

L'estudi realitzat fins al moment permet i ja respondre en sentit negatiu a les dues últimes qüestions plantejades.

Així, respecte a la Qüestió V, atès que la possibilitat de repercutir la quota de l'impost, d'acord amb l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, correspon exclusivament a les administracions públiques, segons ha estat ja exposat en els apartats precedents, es pot concloure amb facilitat que BAMSA no pot repercutir la quota de l'IBI que li correspon en la seva qualitat de concessionari.

Pel que fa a la Qüestió VI, un cop atorgada a BAMSA la concessió que inclou la totalitat de les places que gestionava en règim de gestió directa B:SM, la condició de subjecte passiu contribuent, com a concessionària, de BAMSA, d'acord amb el que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, abans esmentat, impedeix que l'Ajuntament meriti i pugui repercutir cap quota de l'IBI sobre els particulars concessionaris d'un dret d'ús mitjançant contraprestació que no reuneixin la condició de subjectes passius, de manera que la resposta ha de ser, així mateix, negativa.

Finalment, pel que fa a la Qüestió IV, atès que en la primera part d'aquest informe es va concloure, d'una banda, que el dret real d'aprofitament no integra el fet imposable de l'IBI, i, d'una altra banda, que tenen la condició de subjectes passius a títol de contribuents, en qualitat de concessionaris, els particulars adquirents de part alíquota d'una concessió, tenint en compte el que estableix la majoria dels plecs de condicions de B:SM, un cop produïda l'aportació a BAMSA d'aquestes places en règim de concessió administrativa, es pot fàcilment concloure que la situació dels particulars que ja eren subjectes passius de l'impost, en qualitat de concessionaris, no ha variat, de manera que seguiran sent subjectes passius de l'impost després de l'aportació, mentre que els titulars de part alíquota d'un dret real d'aprofitament, que en l'anterior règim de gestió directa estaven obligats a suportar la repercussió de l'impost, deixaran d'estar-ho un cop produïda l'aportació, en haver perdut l'Ajuntament la condició de contribuent per aquest impost a causa de l'establiment de la concessió, sent BAMSA qui ostentarà la condició de subjecte passiu contribuent en qualitat de concessionari respecte d'aquestes places, sense possibilitat alguna de repercutir als titulars del dret d'aprofitament la corresponent quota de l'impost.

En definitiva, l'atorgament a BAMSA d'una concessió administrativa per a l'explotació i gestió d'un servei d'aparcament públic en el perímetre central de la ciutat -que inclou les places cedides a tercers mitjançant contraprestació-, a través de la transmissió de part alíquota de una concessió demanial o d'un dret real d'aprofitament, implica que sempre hi haurà un subjecte passiu a títol de concessionari en relació a aquestes places i, en conseqüència, que l'impost no serà repercutible.

Aquest subjecte passiu, en qualitat de concessionari, serà BAMSA, respecte de les places sobre les quals hi hagi un dret real d'aprofitament, hagi estat o no aquest dret objecte de cessió onerosa de part alíquota als particulars (i sense cap possibilitat de repercutir l'impost en aquest últim supòsit, atès que aquesta possibilitat es reserva exclusivament per a les Administracions Públiques); i seran, així mateix subjectes passius de l'impost, en qualitat de concessionaris, els particulars adquirents de places de pàrquing, per cessió onerosa de part alíquota d'una concessió, de la mateixa manera que passava a la situació anterior.

Les qüestions formulades en l'escrit de sol·licitud giren al voltant de tres àrees temàtiques, la identificació permet agrupar i sintetitzar les conclusions a què condueix l'estudi realitzat.

Aquestes àrees temàtiques són: en primer lloc, el servei públic d'aparcament gestionat en règim de gestió directa per B:SM; en segon lloc, el sistema de repercussió legal que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL; i, en tercer lloc, el servei públic d'aparcament gestionat en règim de concessió administrativa per BAMSA.

En relació amb aquestes àrees, les preguntes concretes que es formulen es dirigeixen, en el primer cas, per determinar quins són els efectes en l'IBI del dret real d'aprofitament constituït a favor de B:SM i cedit en parts alíquotes mitjançant contraprestació. En el segon, a delimitar l'abast i àmbit d'aplicació de la repercussió legal de l'impost. I, en el tercer, a determinar quin és l'impacte en l'IBI de l'aportació a BAMSA, en règim de concessió administrativa, de les places d'aparcament gestionades per B:SM la titularitat correspon als particulars adquirents de la part alíquota d'una concessió administrativa o d'un dret real d'aprofitament.

Les conclusions a que permet arribar l'estudi realitzat, sintetitzades a manera de resposta a les principals preguntes formulades i organitzades d'acord amb l'esquema organitzatiu exposat són les següents:

Primer bloc: servei públic d'aparcament gestionat en règim de gestió directa per B:SM. dret real d'aprofitament

En relació als efectes que té en l'IBI el dret real d'aprofitament constituït a favor de B:SM i cedit en parts alíquotes mitjançant contraprestació, es formulen dues qüestions relatives al subjecte passiu i als possibles repercutits per l'impost que aboquen a les següents conclusions a manera de respostes:

PRIMERA: Qui és el subjecte passiu de l'IBI del dret real d'aprofitament constituït a favor de B:SM i cedit en parts alíquotes mitjançant contraprestació?

El dret real d'aprofitament no integra el fet imposable de l'IBI, pel que els seus titulars no tenen la condició de subjectes passius de l'impost.

Tant si correspon a B:SM, com si correspon als particulars adquirents de part alíquota, la titularitat d'aquest dret real d'aprofitament no constitueix realització del fet imposable de l'IBI, que defineix l'article 61.1 del TRLHL, amb independència de la no subjecció amb caràcter general de B:SM a l'impost. Per tant, ni B:SM, ni els titulars de places de pàrquing per aquest concepte tenen la condició de subjectes passius, contribuents, de l'impost, a l'empara de l'article 63.1 del TRLHL.

SEGONA: Existeix, en el seu cas, la possibilitat de repercutir l'IBI als cessionaris de l'esmentat dret real d'aprofitament?

Els titulars de part alíquota del dret real d'aprofitament constituït a favor de B:SM estan obligats a suportar la repercussió de l'impost.

La cessió d'ús que comporta l'adquisició mitjançant contraprestació de part alí-quota del dret real d'aprofitament, constituït a favor de B:SM, determina l'obligació dels adquirents de suportar la repercussió legal de l'impost que els haurà de girar directament l'Ajuntament, com a titular dels béns subjectes, en els termes que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL.

Segon bloc: repercussió legal de l'impost

A l'efecte de clarificar l'aplicació de la repercussió legal de l'impost, es formulen tres qüestions relatives a l'abast i àmbit d'aplicació de l'article 63.2, paràgraf 2n TRLHL; a la possibilitat de repercutir l'IBI a l'adjudicatari d'un servei en règim de gestió interessada; i a la possibilitat de repercutir l'IBI als titulars de places de pàr-king adquirides per títol no concessional, en el supòsit de desaparició legal del concessionari adjudicatari i subjecte passiu de l'IBI, que aboquen a les següents conclusions:

TERCERA: Abast i àmbit d'aplicació de l'article 63.2, paràgraf 2n TRLHL

L'estudi realitzat permet concloure respecte dels dubtes plantejats en l'escrit de sol·licitud, que l'abast i àmbit d'aplicació de l'article 63.2, paràgraf 2n TRLHL es resumeix en les següents notes:

- 1. L'article 63.2.paràgraf 2n TRLHL contempla un supòsit de repercussió legal de l'IBI.*
- 2. Aquesta repercussió és obligatòria en tots els casos en què és realitzi el pres-supost de fet previst en la norma, això és, té abast general.*
- 3. Els subjectes obligats a repercutir són exclusivament, les Administracions Públiques titulars dels béns patrimonials o demanials, per les quotes per elles meritades.*
En conseqüència, l'existència d'altres possibles subjectes passius de l'impost, pels drets que ostenten sobre els béns municipals demanials o patrimonials (concessionaris, superficiaris, i usufructuaris), exclou la possibilitat de reper-cussió de l'impost. Tant per part d'aquests subjectes passius, atès que no són Administració pública, com per part del propi Ajuntament, a qui, com a titu-lar dominical, no se li pot imputar cap quota.
- 4. Estan obligats a suportar la repercussió de l'impost els adquirents mitjan-çant contraprestació d'un dret d'ús a títol d'arrendataris i cessionaris, sempre que no siguin subjectes passius de l'impost.*
- 5. La cessió d'ús que integra el pressupost de fet de la repercussió exigeix la ces-sió del dret d'ús, en els termes que es precisen en aquest informe, no essent sufi-cient qualsevol permís d'ús, inclòs mitjançant contraprestació.*

QUARTA: Repercussió de l'IBI a l'adjudicatari d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada

L'obligació de l'Ajuntament de repercutir l'IBI a l'adjudicatari d'un servei d'interès públic en règim de gestió interessada, només seria procedent en el cas que hi concorri les següents circumstàncies:

- a) Que la explotació del servei implicarà un dret d'ús de béns immobles municipals patrimonials o demaniales.*
- b) Que l'adjudicatari hagués pagat una contraprestació per aquest ús.*
- c) Que l'adjudicatari no fos subjecte passiu de l'impost respecte d'aquests béns.*
- d) Que no hagués cap subjecte passiu de l'IBI diferent de l'Administració Pública respecte dels esmentats immobles.*

CINQUENA: Repercussió de l'IBI als titulars de places de pàrquing adquirides per títol no concessional, en el supòsit de desaparició legal del concessionari adjudicatari i subjecte passiu de l'IBI

Si es donés el cas de desaparició legal del concessionari, sempre que els immobles que han estat gravats a títol concessional no siguin objecte de cap altre dret integrant del fet imposable d'aquest impost (concessió, superfície o usufruct, segons l'article 61.1. TRLHL), l'Ajuntament hauria de repercutir la quota corresponent a aquests béns, en els termes que estableix l'article 63.2 paràgraf 2n del TRLHL, als titulars de places de pàrquing adquirides a títol no concessional que no reunissin la condició de subjectes passius de l'impost. Sent irrellevant la dada que la contraprestació, abonada en el seu dia pels concessionaris per a l'adquisició del seu dret, s'ha efectuat al concessionari, llavors subjecte passiu de l'impost, i no directament a l'Ajuntament.

Tercer bloc: servei públic d'aparcament gestionat en règim de concessió administrativa per BAMSA: l'aportació a BAMSA en règim de concessió administrativa de les places d'aparcament gestionades per B:SM

En relació als efectes que té en l'IBI l'aportació a BAMSA en règim de concessió administrativa de les places d'aparcament gestionades per B:SM la titularitat correspon als particulars adquirents de la part alíquota d'una concessió administrativa o d'un dret real d'aprofitament, es formulen tres qüestions relatives a la determinació del subjecte passiu i a la possibilitat de repercutir l'IBI als particulars adquirents per part de BAMSA o de l'Ajuntament, que condueixen a les següents conclusions:

SISENA: Qui és el subjecte passiu de l'IBI?

Subjecte passiu, en qualitat de concessionari, serà BAMSA, respecte de les places sobre les quals hi hagi un dret real d'aprofitament, hagi estat o no aquest dret objecte de cessió onerosa de part alíquota als particulars; i seran, així mateix, subjectes passius de l'impost, en qualitat de concessionaris, els particulars adquirents de places de pàrquing, per cessió onerosa de part alíquota d'una concessió, respecte d'aquestes places, condició que ja tenien en la situació anterior a l'atorgament a BAMSA de la seva concessió.

SETENA: Pot BAMSA com a subjecte passiu de l'IBI, repercutir l'impost als particulars adquirents?

BAMSA no té cap possibilitat de repercutir l'impost, donada la seva condició de concessionari, tenint en compte que aquesta facultat es reserva exclusivament a les administracions públiques.

VUITENA: En el cas que ni BAMSA ni els particulars fossin subjectes passius de l'IBI, pot l'Ajuntament repercutir l'IBI als titulars d'aquestes places?

L'atorgament a BAMSA d'una concessió administrativa per a l'explotació i gestió d'un servei d'aparcament públic en el perímetre central de la ciutat -que inclou les places cedides a tercers mitjançant contraprestació-, a través de la transmissió de part alíquota d'una concessió demanial o d'un dret real d'aprofitament, implica que sempre hi haurà un subjecte passiu a títol de concessionari en relació a aquestes places (BAMSA o els particulars concessionaris) i, en conseqüència, que l'impost no serà repercutible.

L'Ajuntament només pot repercutir l'impost en cas de no intervenir concessió administrativa ni un altre títol d'aplicació preferent, i sempre que, d'acord amb l'article 63.2 paràgraf 2n TRLHL, hi hagi una cessió d'ús mitjançant contraprestació a qui no sigui subjecte passiu, tal i com ja s'ha dit en la conclusió cinquena>>

3.- Informe sobre la fiscalitat de l'activitat vinculada als vehicles de mobilitat personal (VMP), destinats tant a activitats d'ús econòmic com a ús personal o d'oci

El Consell Tributari, en sessió de 29 de març de 2017 va emetre el següent informe, expedient 29/17, sobre la possibilitat d'introduir dues noves taxes que gravin l'activitat vinculada als vehicles de mobilitat personal (VMP), destinats tant a activitats de ús econòmic com d'ús personal o d'oci:

SUMARI

I.- Petició d'informe del primer tinent d'alcalde sobre la possibilitat d'establiment de taxes sobre els vehicles de mobilitat personal (VMP)

II.- Fonaments de dret

- II.1.- Possibilitat d'establir una taxa per l'ús especial del domini públic als VMP que són objecte d'una activitat econòmica
- II.2.- Possibilitat d'establir una taxa el fonament de la qual sigui l'atorgament de les autoritzacions per a la circulació dels VMP
- II.3.- Possibilitat d'establiment d'una taxa per a la prestació del servei d'inscripció a un Registre dels VMP
- II.4.- L'emissió d'un certificat d'idoneïtat del vehicle
- II.5.- La possibilitat d'establir un règim de bonificacions fiscals respecte a les taxes de referència

III.- Conclusions

I.- Contingut de la petició d'informe del primer tinent d'alcalde sobre la possibilitat d'establiment de taxes sobre els vehicles de mobilitat personal (VMP)

En l'escrit de petició d'informe, després de diferents consideracions, es concreta la sol·licitud sobre les qüestions següents:

- 1. Sobre la conformitat de les propostes de taxes a les previsions del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), aprovat pel Decret legislatiu 2/2004 i de la Llei 1/2006, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona (LEMB).*
- 2. Sobre l'àmbit de discrecionalitat municipal a l'hora de delimitar els subjectes passius de les taxes, en tant en quant aquestes s'adrecen directament als titulars del VMP i de les bicicletes que són objecte d'explotació econòmica. Només en el cas de les VMP d'ús particular es preveu el sotmetiment a la taxa, en el cas que els usuaris decideixin voluntàriament incorporar el seu vehicle al registre municipal.*
- 3. Sobre l'àmbit de discrecionalitat municipal a l'hora d'establir un règim de bonificacions, per tal de potenciar determinades iniciatives de mobilitat sostenible i/o compromís d'adherir-se a determinats estàndards de qualitat en la prestació de serveis de naturalesa turística.*

En el mateix escrit es desenvolupen les esmentades qüestions i es delimiten els fets imposables a que es refereixen les taxes de referència.

Sobre el contingut de la petició cal destacar els següents aspectes, als que es farà referència al llarg d'aquest informe:

- En el seu apartat I diu que “per part de la Gerència de Presidència i Economia s'està estudiant la possibilitat d'introduir una nova taxa que gravi l'activitat vinculada als vehicles de mobilitat personal (VMP) destinats a activitats d'ús econòmic i les bicicletes de lloguer turístic, com a conseqüència de l'ús intensiu del domini públic.”

Es fonamenta aquest projecte de taxa en el contingut de l'art. 20.3.o) del TRLRHL. Diu aquest precepte que les entitats locals podran establir taxes per qualsevol supòsit d'utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local i, pel que aquí interessa, pel “rodatge i arrossegament de vehicles que no es trobin gravats per l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM).”

Es tractaria, per tant, de gravar els VMP, incloses les bicicletes, quan es dediquen, a través del seu lloguer, a una activitat econòmica.

- A l'apartat II, s'apunta la creació d'una nova taxa, “el fonament de la qual sigui l'atorgament de les autoritzacions per a la circulació dels vehicles de VMP”, atès que en el projecte normatiu de modificació de l'Ordenança de circulació de viants i vehicles (OCVV) s'estableix que els vehicles que impliquin l'ús d'activitat econòmica “han d'estar identificats...i inscrits al registre que correspongui”, i que

la disposició addicional única del mateix projecte determina que “per decret de la Comissió de Govern s’han d’aprovar les característiques i requisits de la identificació física dels cicles i vehicles de mobilitat personal quan aquesta identificació sigui exigible...” d’acord amb el que estableix la pròpia Ordenança.

Respecte a les activitats administratives generadores de la taxa, en l’escrit de petició d’informe es citen les següents:

- a) Atorgament de l’autorització preceptiva per els VMP d’ús d’activitat econòmica;
- b) Atorgament facultatiu per als VMP d’ús diferent a l’activitat econòmica (ús personal o d’oci);
- c) Modificació o revisió de les condicions d’atorgament de l’autorització;
- d) Emissió de certificat d’idoneïtat del vehicle.

En data 15 de març de 2017 va tenir lloc sessió informativa en aquest Consell Tributari amb els responsables dels òrgans municipals que estudien la implantació de la nova taxa.

II.- Fonaments de dret

II.1.- Possibilitat d’establir una taxa per l’ús especial del domini públic als VMP que són objecte d’una activitat econòmica

El mateix TRLRHL contesta, en part, la primera de les qüestions plantejades al determinar que les taxes es configuren com un tribut que els Ajuntaments poden establir amb caràcter potestatiu. Així, l’art. 20.3 s’encapçala dient:

“Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y, en particular por los siguientes...”

Pel que aquí interessa, cal senyalar que entre els que relaciona el precepte s’hi troba, com s’ha posat de manifest abans, en l’apartat o), el “rodaje (y arrastre) de vehículos que no se encuentre gravados por el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)”

D’aquest precepte es desprèn, en primer lloc, la possibilitat que tenen els ajuntaments d’establir o no una taxa; en segon lloc que taxa es pot establir per qualsevol supòsit d’ús privatiu o especial del domini públic i no necessàriament per un dels que relaciona el mateix precepte; en tercer lloc, s’admet l’establiment d’una taxa per l’ús del domini públic per tot aquell ventall de vehicles que no estiguin gravats per l’IVTM; per fi, en quart lloc, que s’ha de produir un ús privatiu o un aprofitament especial del domini públic.

És precisament aquest quart element, que és el que configura el fet imposable, el que de vegades és més difícil de determinar; no només i especialment en aquells supòsits en què no es distingeix nítidament si es tracta d’un ús comú general o d’un aprofitament especial del domini públic, més intens que quan es desenvolupa el seu ús normal, sinó també pel contingut heterogeni de diferents normes que regulen distintes activitats i aprofitaments.

A l'estar aquesta qüestió plantejada en primer lloc en íntima relació amb la segona, les tractarem conjuntament amb aquesta darrera en el següent apartat.

Abans, però és necessari un aclariment. A l'apartat I de la petició d'informe, com s'ha transcrit, es fa referència a la possibilitat d'establir una nova taxa que gravi l'activitat vinculada als vehicles de mobilitat personal; és a dir, que el que sembla que resti gravada és l'activitat empresarial, no els vehicles a través de la que es desenvolupa aquesta activitat. Encara que pugui semblar que es tracta d'un lleu matís, és important aclarir que el que es projecte gravar són els vehicles pel fet que es vinculen a una activitat econòmica: No a l'inrevés.

En aquest sentit, la Instrucció de la Direcció general de Trànsit (IDGT) 16/V-124, de 3 de novembre de 2016, sobre els VMP, proposa, en tant no s'aprovi una normativa específica sobre els esmentats vehicles, un seguit de criteris. Entre aquests, el Cinquè, titulat "Autorización expresa para determinados VMP i ciclos de más de dos ruedas", diu el següent:

"Los VMP y ciclos de más de dos ruedas que estén destinados a realizar actividades económicas de tipo turístico o de ocio deberán obtener previamente una autorización de la Autoridad Municipal en la que figurará, en todo caso, el recorrido a realizar, horario y cuantas limitaciones se establezcan para garantizar la seguridad de los usuarios de la vía. La Autoridad Municipal recabará los informes vinculantes que considere oportunos."

De la mateixa manera el subjecte passiu d'una possible taxa no ho serà pel fet de ser titular d'una activitat que desenvolupa a través dels VMP, sinó per la titularitat de cadascun d'aquests vehicles. En el primer cas es tractaria d'una sola taxa que gravaria l'activitat; en el segon, que entenem que és el correcte, cada un dels vehicles es gravaria amb una taxa.

Respecte a la qüestió sobre si l'ajuntament pot delimitar discrecionalment els subjectes passius de les taxes, en aquest cas per adreçar-les als titulars d'enginyers que són objecte d'explotació econòmica, ja hem vist que la discrecionalitat és amplia quan es tracta d'establir o no una taxa, ja que llei disposa que aquesta decisió d'establiment de taxes té pels ajuntaments caràcter potestatiu.

Un cop presa la decisió de gravar un determinat fet, el que cal és examinar si aquest fet determinat reuneix els requisits que estableixen les normes per convertir-lo en un fet imposable d'una taxa, del que es derivarà també quins són els límits municipals per l'exercici de la seva discrecionalitat.

El requisit essencial per aplicar la taxa proposada és que es pugui considerar que es produeix un aprofitament especial del domini públic diferent a l'ús comú general o ús normal. Moltes vegades els límits entre un i un altre tipus d'ús són imprecisos, sobre tot si es té en compte la gran quantitat i heterogeneïtat de les activitats que es poden dur a terme en el domini públic municipal.

Per aquesta raó, l'examen s'ha de dur a terme fet per fet, tenint en compte totes les circumstàncies concurrents.

*La mateixa amplitud en que venen regulats al TRLHL els possibles aprofitaments que poden ser gravats per una taxa, a l'establir una relació sense que tingui caràcter de *númerus clausus*, és indicadora, en principi, que es deixa un ampli marge als Ajuntaments perquè valorin la conveniència de gravar un fet determinat.*

Pel que respecte a la possibilitat de gravar amb una taxa els VMP, la consulta planteja, en primer lloc, el problema de la naturalesa de l'ús del domini públic que realitzen aquests vehicles a efectes que aquest ús pugui ser objecte d'una taxa al tractar-se d'ús especial.

En el supòsit de gravar el VMP d'ús personal es plantejaria el problema al qual es feia referència abans: fins a quin punt utilitzar un vehicle per desplaçament personal, encara que utilitzi l'ajuda mecànica, deixa de ser ús comú general. Realment, és discutible. Per exemple, el Reglament (Unió Europea) 168/2013 del Parlament i del Congrés de 15 de gener de 2013, relatiu a la homologació dels vehicles de dos o tres rodes i els cuatricicles, i a la vigilància del mercat d'aquests vehicles, en el seu art. 2.2, apartats a), c), h), i) i j), diu que no s'aplicarà, pel que aquí interessa, als següents vehicles:

- a) Velocitat màxima no superi els 6 kms hora;*
- c) Vehicles destinats exclusivament a ser conduïts per un vianant;*
- h) Les bicicletes de pedals amb pedaleig assistit, equipades amb motor elèctric auxiliar, de potència inferior a 250w;*
- j) Els que manquin d'una plaça de seient com a mínim.*

És obvi que aquest Reglament no és d'aplicació directa als supòsits d'ús del domini públic en la legislació interna, però si que pot servir d'eina interpretativa del que és un vehicle "per als vianants", que seria una forma d'utilitzar de forma normal, no amb una intensitat especial, el domini públic.

Òbviament altres vehicles ja no poden ser considerats com a tals. Així, l'art. 7.2 de l'Ordenança municipal de Barcelona de circulació de vianants i vehicles (OCVV) de 27 de novembre de 1998, modificada el 23 de febrer de 2007, diu que no són considerats vehicles els enginyers mecànics sense motor com els patins, monopatins, patinets, etc. Aquesta Ordenança, només equipara les bicicletes a aquests enginyers que no són mecànics als efectes de determinar els llocs on poden circular - art. 14 -. Per tant, les bicicletes han de considerar-se vehicles.

En resum, resten determinats els vehicles que es poden qualificar com VMP. Seran, evidentment, els que es troben entre aquells que l'art. 7.2 de l'OCVV diu que no són vehicles i aquells que estan sotmesos a l'IVTM. Tot el ventall de vehicles compès entre aquestes dues tipologies són VMP.

Sens perjudici d'aquestes consideracions, l'abans citada IDGT configura en un sentit ampli el concepte de VMP. Entenem que per tancar aquest apartat és d'interès reproduir el seu contingut.

A l'objecte de qualificar tècnicament i jurídica els VMP, la Instrucció diu que es tindrà en compte el següent:

a) Los vehículos de movilidad personal deberán atenerse en su diseño, fabricación, y comercialización a los requisitos técnicos establecidos en la legislación vigente en materia de seguridad industrial y de seguridad general de los productos, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria.

b) Desde el ámbito de la legislación de tráfico los dispositivos de movilidad personal tendrán la consideración de “vehículos” de acuerdo con la definición que de los mismos establece el punto 6º del Anexo I del Real Decreto-Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. Dispone el citado punto que se entiende por vehículo “El aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el art. 2”.

L'art. 2 del RD Legislatiu 6/2015 que cita la Instrucció es refereix a les vies i terrenys públics aptes per la circulació, tant urbans com interurbans, a les vies i terrenys que sense tenir l'esmentada aptitud són d'ús comú i, en defecte d'altres normes, les vies i terrenys privats que siguin utilitzats per una comunitat indeterminada d'usuaris.

A continuació dels dos apartats de la Instrucció transcrits, segueix dient el següent:

“Lo dispuesto anteriormente implica, a sensu contrario, dos características del uso de estos dispositivos:

a) La imposibilidad de asimilarlos a la figura del peatón, y que, por tanto, no pueda hacerse uso de ellos en las aceras y espacios reservados a aquel. Esta imposibilidad solo quedaría excepcionada en aquellos casos en que la Autoridad Municipal habilite de modo expreso, como ordenación de zonas peatonales, la posibilidad de su uso en estos espacios (art. 7. 1ª a) y b) del RD Legislativo 6/2015, de 30 de Octubre).

b) La imposibilidad de catalogarlos como vehículos de motor. Su configuración y exigencias técnicas no permiten obtener las correspondientes homologaciones para ser consideradas de este modo pues no están incluidos en el campo de aplicación de la reglamentación armonizada, a nivel europeo, en esta materia ni en el RD 750/2010, de 4 de Junio, por el que se regulan los procedimientos de homologación de vehículos de motor y sus remolques.”

Sobre la normativa aplicable respecte als espais que podran utilitzar els VMP, l'apartat Segon de la Instrucció diu el següent:

“De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, los VMP podrán ubicarse físicamente en el ámbito de la calzada, siempre que se trate de vías expresamente autorizadas por la Autoridad local. La Autoridad municipal, no obstante, podrá autorizar su circulación por aceras, zonas peatonales, parques o habilitar carriles especiales con las prohibiciones y limitaciones que considere necesarias (relativas a masa, velocidad y servicio al que se destinan) para garantizar la seguridad de los usuarios de la vía. Cuando queden asimilados a ciclos y bicicletas, les será aplicable lo dispuesto para éstos en la legislación de tráfico, seguridad vial y circulación de vehículos a motor. En concreto, el uso de los VMP debe realizarse atendiendo a las normas del ordenamiento jurídico vial.”

Al principi d'aquest informe ja fèiem esment a que era difícil, amb la normativa disponible, deduir un règim tancat d'aquests tipus de vehicles. La seva novetat, en part i, especialment, el gran augment del nombre d'usuaris en relativament poc temps segurament es poden citar entre les causes que han motivat que encara no s'hagi elaborat una regulació general.

Els dubtes que podien sorgir respecte a una possible interpretació de la normativa europea, en el sentit de que alguns VMP s'equiparessin a l'ús per a vianants, ho resol la repetida Instrucció al deixar en mans de les autoritats locals la regulació i les excepcions al règim general que consideri oportunes.

Sense perjudici, però, que la IDGT 16/V-124 no es pugui considerar norma de general aplicació, sinó d'uns criteris generals per manca de normativa específica, aquest mateix buit legal que motiva l'aprovació de la Instrucció, fa que sigui raonable l'acceptació dels esmentats criteris, tant per l'amplitud en què estan formulats com per reconeixement explícit de l'autonomia local en matèria de mobilitat que suposen.

I el fet de que el mateix Ajuntament, a través de les seves Ordenances, pugui especificar el que considera VMP, té immediata repercussió fiscal, ja que al tractar-se de vehicles que no estan subjectes a l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM), poden ser gravats amb una taxa per l'aprofitament especial del domini públic, com autoritza l'art. 20.3. o) del TRLRHL.

En principi, es tractaria d'analitzar si els VMP - segways, tricicles, bicicletes assistides o sense, etc. - suposen un ús especial, per la seva intensitat, del domini públic, més enllà del que és l'ús general o normal. Però la consulta que s'ha formulat a aquest Consell no és només aquesta, sinó també i especialment, la de si es pot considerar que hi ha un ús especial del domini públic quan la utilització dels VMP suposen una explotació econòmica.

Abans ja s'ha posat de manifest la gran quantitat d'activitats que poden suposar un ús intensiu del domini públic. Dèiem també que la seva regulació és molt heterogènia. Per exemple, en la consulta formulada sembla que es fa especial referència al fet que es tracti d'una explotació econòmica per a legitimar l'establiment de la taxa. El fet és, però, que l'explotació econòmica no suposa, per si mateix, un argument per legitimar l'establiment de la taxa. Serveixi d'exemple el contingut de l'art. 9.2 de l'Ordenança municipal de Barcelona d'ús de les vies i els espais públics (OUVEP) de 27 de novembre de 1998 - si bé ha sofert modificacions, no han afectat a aquest precepte -. Diu el següent:

“L'exercici de professions o activitats per remuneració a la via pública és considerat ús comú general i no resta sotmès a llicència, sempre que la seva naturalesa no comporti un ús intensiu de l'espai públic i no afecti a altres usos....”

Sobre aquesta problemàtica la jurisprudència ha admès generalment que quan l'ús del domini públic s'exerceix amb una certa intensitat la taxa és procedent.

Ja senyalàvem que la casuística és molt amplia. Així, es considera ús intensiu el reiterat pas de camions portant fusta - Sentència Tribunal Superior de Justícia d'Astúries de 27 de novembre de 2001- o no ho és el reiterat pas de ramats, perquè

no sempre va per camins públics -Sentència Tribunal Superior d'Extremadura de 7 de maig de 1999 -.

Els supòsits més tractats per la jurisprudència han estat les instal·lacions i conduccions telefòniques i d'energia, reconeixent reiteradament que es tractava d'aprofitaments especials i, per tant, subjectes a la taxa corresponent.

També ha estat molt tractat per la jurisprudència el problema dels caixers automàtics que poden ser utilitzats des de la via pública. La doctrina reiterada pels Tribunals creiem que té especial interès i que es pot tenir en compte respecte a la consulta plantejada. Al ser reiterada la jurisprudència, en el sentit d'entendre que aquests caixers suposen un ús intensiu i especial del domini públic i per tant es poden gravar amb la taxa que grava aquest ús, farem cita només d'una sentència, però que resumeix els aspectes que tenen aquell especial interès. És la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 18 desembre 2008 (JT 2009\431). Diu el següent, referint-se als caixers automàtics de les entitats bancàries:

“Se expende desde el interior del edificio pero se recibe en la vía pública”

“Tanto la expedición como la recepción pertenecen al mismo SERVICIO”.

“Si no hubiera esta actividad callejera no habría SERVICIO”

“En el cual se utiliza el dominio público para algo bien distinto del uso normal colectivo de la vía pública o del mero deambular”

“Se ha enjuiciado el matiz de la intensidad....pero el Tribunal se ve obligado a apreciar que es en todo caso real, que existe un aprovechamiento especial no confundible con el uso general colectivo de la vía pública.”

En principi, no sembla que hi hagi d'haver cap obstacle jurídic al fet de considerar que els VMP que s'utilitzen com un servei de caire turístic, fan un ús especial i intensiu del domini públic. És evident que les empreses que es dediquen al lloguer i explotació de VMP presten un servei que es recolza en l'ús intensiu del domini públic, diferent al que seria l'ús personal o d'oci d'un sol vehicle. Abans hem tret a col·lació l'ús dels caixers automàtics per posar de manifest que encara que es podria pensar que l'ús d'aquests pràcticament no limita l'ús comú general dels demés usuaris, és obvi que s'utilitza la via pública d'una forma diferent, més intensa i massiva que la que representa l'ús comú general per la que constitueix un aprofitament especial que legitima l'establiment de la taxa.

L'abans citada OUVEP, en el seu art. 28 - tampoc modificat en revisions posteriors - relaciona un seguit de supòsits d'ús comú especial. Sens perjudici que en l'OCVV s'estableixi la regulació dels VMP, seria interessant que s'incorporés a aquella, en el precepte citat, com un supòsit més d'ús especial del domini públic.

II.2.- Possibilitat d'establir una taxa el fonament de la qual sigui l'atorgament de les autoritzacions per a la circulació dels VMP

Independentment d'una taxa sobre l'ús especial del domini públic, es proposa també l'establiment d'una taxa el fet imposable de la qual inclouria diferents serveis que, provocats pel subjecte passiu, portaria a terme l'Ajuntament.

Recordem que en l'escrit de petició d'aquest informe es diu, literalment, que:

“vinculat als mateixos elements, però des d'un fonament diferent, se suscita l'o-

portunitat de crear una nova taxa el fonament de la qual sigui l'atorgament de les autoritzacions per a la circulació des referits vehicles de mobilitat personal (VMP), d'acord amb la normativa municipal a que abans hem fet referència.”

L'abans citada OUVEP, en el seu Capítol 2, regula els usos especials de les vies o els espais públics, ús especial que, pel que aquí interessa, és el que legitimaria una taxa sobre els VMP quan siguin objecte d'una activitat econòmica. L'art. 29.1 de l'Ordenança, ubicat dins del Capítol 2, disposa:

“Llicència

1. No es pot portar a terme un ús comú especial de les vies, espais o instal·lacions públiques sense obtenir prèviament llicència municipal.”

El problema que es planteja, d'acord amb el transcrit contingut de la petició d'informe formulada, resulta de la següent pregunta: Quina diferència respecte al fet impossible hi hauria entre la llicència per portar a terme l'ús especial de la via pública i l'autorització per a circular per la via pública? La contestació no pot ser una altra que la de cap diferència. En conseqüència, les taxes per l'ús especial del domini públic i per circular pel mateix domini tindrien igual fet impossible, el que suposaria una duplicitat no acceptable jurídicament.

II.3.- Possibilitat d'establiment d'una taxa per a la prestació del servei d'inscripció a un Registre dels VMP

Qüestió diferent a l'autorització per circular és la que es planteja sobre la possibilitat de crear un Registre, en el sentit que es conté en el projecte de modificació de l'OCVV. Aquest Registre podria contenir el que disposa el projecte esmentat respecte a les característiques i requisits de la identificació física dels cicles i VMP, així com les dades de la llicència d'ús especial de la via pública i pagament de la taxa per aquest ús així com de l'assegurança, si s'escau.

La taxa que generaria la gestió d'aquest Registre seria una taxa per a prestació de serveis autoritzada per l'art. 20.1 del TRLRHL i la inscripció pot ser obligatòria pels VMP destinats a una activitat econòmica.

Respecte a la possibilitat d'establir la taxa per aquells usuaris de VMP, que no exerceixen activitat econòmica, com poden ser la personal i la d'oci, i que decideixin incorporar el seu vehicle al registre municipal, caldria especificar el contingut i finalitat del registre. Per exemple, s'hauria de poder fonamentar el servei que se suposa que presta l'Ajuntament amb els que registren el seu VMP, enfront dels altres usuaris de VMP que no ho facin i, per tant, no estaran subjectes a la taxa. En definitiva, caldria explicitar el servei que presta l'Ajuntament a més del fet material de registrar, i el perquè no es produeix cap mena de discriminació entre que aquells que al registrar-se hauran d'abonar la taxa i els que no, que podran utilitzar el domini públic igual.

II.4.- L'emissió d'un certificat d'idoneïtat del vehicle

El darrer aspecte a considerar en aquest apartat és el relatiu a l'emissió de certificat d'idoneïtat del vehicle.

Es suposa que quan es fa referència a la idoneïtat del vehicle es fa a la seva idoneïtat per circular. Els problemes que sorgeixen són els relatius a quins són els VMP que

necessiten un certificat d'idoneïtat; en quin moment s'ha d'obtenir el certificat, abans de circular; determinar en concret que és el que es certifica, que és el que comprova l'Ajuntament per emetre el certificat; quins efectes tindria per qualsevol VMP circular sense haver obtingut el certificat d'idoneïtat. Es tractaria, per tant, d'aclarir si el fet de sol·licitar i obtenir un certificat d'idoneïtat no suposa un control duplicat del VMP, com el que hi pot haver fet abans de sortir de fàbrica, al que fa referència la IDGT en l'apartat que hem transcrit sobre la catalogació tècnica i jurídica dels VMP, i si el control que farà l'Ajuntament té un altre contingut i és necessari.

II.5.- La possibilitat d'establir un règim de bonificacions fiscals respecte a les taxes de referència

El tercer apartat de la consulta fa referència a la possibilitat d'establir un règim bonificacions a la taxa que es pugui aprovar.

El TRLRHL no preveu la possibilitat d'establir bonificacions, encara que sí permet que per determinar la quantia de la taxa es poden tenir en compte "criteris genèrics de capacitat econòmica" - art.24.4 -. En cap cas criteris subjectius.

La Llei 8/1989, de 13 d'abril, de Tasas y Precios públicos (LTPP), té caràcter supletori respecte a la TRLHL, d'acord amb el que estableix el seu art. 9.2.

D'una forma semblant al TRLHL, la LTPP, en el seu art. 8, diu que a l'establir la quantia de les taxes es tindrà en compte la capacitat econòmica, però tenint en compte que l'art. 18 disposa que:

"sin perjuicio del art. 8, no se admitirá beneficio tributario alguno."

La Llei 1/2006, del règim especial del municipi de Barcelona permet determinar reduccions de les taxes. Així, l'art. 41 preveu la possibilitat d'un 5% de rebaija com a premi de recaptació; o bé, per activitats de tipus social, recollides en el Pla general d'Actuació municipal, i sempre que ho demani expressament el subjecte. L'art. 48 preveu també bonificacions per raó de mecenatge.

Per tant, s'hauria de fonamentar que les bonificacions que es vulguin establir tenen encaix en les normes citades.

III.- Conclusions

Primera.- Els VMP que es dediquen a l'exercici d'una activitat econòmica porten a terme un ús especial del domini públic municipal i, en conseqüència, es possible establir que el titular per realitzar aquesta activitat hagi de sol·licitar la corresponent llicència i abonar la taxa corresponent per cadascun dels VMP. Tanmateix, seria convenient incloure aquesta activitat dins de la relació oberta d'activitats que suposen ús especial del domini públic que s'estableix a l'art. 28 de l'Ordenança municipal sobre l'Ús de les Vies i Espais públics.

Segona.- L'establiment d'una taxa per autoritzar la circulació dels VMP, diferent i compatible amb la taxa per l'ús especial del domini públic, suposaria una duplicat de gravamen sobre el mateix fet imposable que no s'ajustaria a dret.

Tercera.- La creació d'un Registre de VMP s'ajusta a dret, així com l'obligació d'inscripció d'aquells VMP que es destinen a una activitat econòmica. En aquest cas seria possible establir una taxa per la prestació d'aquest servei d'inscripció i manteniment del Registre

En tot cas, caldria determinar el contingut i efectes de la inscripció al Registre dels VMP, tant pels d'inscripció obligatòria per està destinats a una activitat econòmica com pels dedicats al servei personal o d'oci, a fi de concretar quin és el servei que presta l'Ajuntament, a part del fet material de registrar.

Per un altre cantó, també seria necessari motivar que no existeix discriminació entre els subjectes que destinen el VMP a l'ús particular o d'oci que es registren i han de pagar la taxa i els que no es registren, no paguen la taxa i poden utilitzar igualment el domini públic.

Quarta.- A efectes de la possibilitat d'emetre certificacions sobre la idoneïtat dels VMP, seria necessari concretar entre d'altres extrems, per a quins VMP seria obligatòria; el contingut de la certificació; el moment en que s'hauria d'obtenir; que seria el que comprovaria i avalaria l'Ajuntament; i quins efectes tindria circular sense estar en possessió de la certificació d'idoneïtat.

Cinquena.- Els beneficis fiscals que es poden establir sobre la quantia de les taxes són, exclusivament, la possibilitat de que a l'establir-la es tinguin en compte criteris generals de capacitat econòmica; i, com a supòsits concrets de bonificacions, els contemplats als arts. 41 i 48 de la Llei 1/2006, de 13 de març, sobre el Règim especial del municipi de Barcelona>>

4.- Informe sobre l'abast temporal en el municipi de Barcelona de les bonificacions en l'impost sobre bens immobles, quan quedi aprovada una nova valoració col·lectiva de caràcter general

En l'expedient 96/17 el Consell Tributari emet el següent informe:

INFORME

L'aplicabilitat de la disposició transitòria tercera, número dos, del RDLeg. 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

SUMARI

- I. Introducció
- II. Eficàcia temporal de les normes jurídiques
- III. Revisió o modificació cadastral. Efectes jurídics
- IV. Vigència de l'article 74.5 de la Llei reguladora de les hisendes locals, segons redacció donada per la Llei 14/2000, o aplicabilitat dels seus efectes
- V. Conclusions

Des de l'origen de l'establiment de l'impost sobre béns immobles, la Llei ha tingut en compte els efectes que les revisions del valor cadastral tenen en la quantificació del deute dels obligats tributaris. La tècnica utilitzada ha estat l'exempció parcial. En efecte, a través de reduccions, deduccions o bonificacions a practicar en les bases, els tipus de gravamen o les quotes tributàries corresponents es concreta aquesta finalitat que no és altra que reduir l'import d'aquestes últimes, de manera indefinida o per un temps determinat.

Així, a títol d'exemple, la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, en la seva redacció originària, en el seu article 73.6 va disposar:

“En los municipios en los que entren en vigor revisiones o modificaciones de los valores catastrales con arreglo a lo dispuesto en los artículos anteriores, los Ayuntamientos respectivos podrán reducir durante un periodo máximo de tres años hasta la mitad los tipos de gravamen generales previstos en el apartado 2 anterior.”

Redacció originària perquè totes les normes jurídiques poden ser suprimides o modificades, sent precisament les relacionades amb la qüestió exposada les que han estat objecte d'aquestes últimes. Quan això ocorre, es planteja un tema fonamental vinculat al principi de seguretat jurídica que és un dels que presideix, ex article 9 CE, l'establiment, regulació, supressió o modificació de qualsevol norma jurídica i, és clar, de qualsevol relació jurídica en ella regulada.

II. Eficàcia temporal de les normes jurídiques

Per afrontar qualsevol dubte respecte de les conseqüències de la supressió o modificació d'una norma, en particular d'una Llei, cal acudir a la que regula l'efecte temporal vinculat a aquestes situacions. L'article 2 del Codi civil disposa:

“1. Las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado si en ellas no se dispusiera otra cosa. 2. Las leyes solo se derogan por otras posteriores. La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior. Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado. 3. Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario”

S'estableix en aquest precepte l'entrada en vigor de les normes i el cessament de la seva vigència. Respecte de la primera, la norma s'aplica als pressupostos de fet realitzats sota la seva vigència. És a dir, les normes s'apliquen als fet que, coincidint amb els tipificats, es duen a terme a partir de l'entrada en vigor de la norma en qüestió. Pel contrari, el cessament de la vigència significa que deixa d'aplicar-se perquè ha estat derogada. Qualsevol situació intermèdia respecta de l'eficàcia temporal s'ha de preveure expressament per no conculcar, en particular, la seguretat jurídica.

Així, es pot disposar que els efectes jurídics d'una norma s'apliquin als fets realitzats amb anterioritat a la seva entrada en vigor; es tractaria de la retroactivitat, o establir el contrari, és a dir, que derogada una norma els seus efectes continuïn aplicant-se a les relacions jurídiques nascudes sota la seva vigència. És el que es pot denominar ultra activitat. En ambdós casos es tracta d'una qüestió d'aplicabilitat dels efectes jurídics i no de vigència de les normes. Les normes, doncs, s'apliquen quan entren en vigor i deixen de ser aplicables quan es deroguen, regulant-se l'abast de l'aplicabilitat dels efectes de les normes derogades i de les que entren en vigor mitjançant l'establiment de la retroactivitat i la ultra activitat.

III. Revisió o modificació cadastral. Efectes jurídics

Precisament és en aquests termes en els que cal situar les qüestions que es plantejen quan es produeix modificacions en el règim jurídic que regula les exempcions parcials a les quals es refereix aquest informe. Efectivament, la Llei 55/1999 de mesures fiscals, administratives i d'ordre social, va afegir un nou número, el quatre, a l'article 74 de la Llei 30/1988 reguladora de les hisendes locals que justifica que la Llei 14/2000 de mesures fiscals, administratives i d'ordre social inclogués, a la seva vegada, un nou número, el cinc, a l'article anterior establint que:

“Los Ayuntamientos de más de 750.000 unidades urbanas podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación de una bonificación equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del mismo y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas modalidades de uso de las construcciones que en la misma se fijan y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio. Dicha bonificación tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de una revisión o modificación de valores catastrales que afecten a la totalidad de los inmuebles de una misma naturaleza. Asimismo, la ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que benefician a los mismos inmuebles y regulará los restantes aspectos sustantivos y formales de la misma.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de que el disfrute de otra bonificación concluya en el período inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se refiere este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior. Cuando un cambio en el valor catastral de los inmuebles por cualquiera de las causas previstas en el apartado 3 del artículo 75 tenga efectividad en alguno de los períodos impositivos en los que se aplique esta bonificación, para el cálculo de la misma se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo cuarto, apartado 3, de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Aquesta norma regula les conseqüències produïdes per la revisió o modificació dels valors cadastrals establint un pressupost de fet i uns efectes jurídics concrets. El primer exigeix, d'una banda, que es produeixi la revisió o modificació cadastral, element objectiu, i d'altra, que es tracti d'unitats urbanes en quantia igual o superior a 750.000 ubicades en el mateix municipi, element subjectiu. A la seva completa realització, sota la vigència de la norma que el preveu, se nuen els efectes als que més endavant es farà referència. A més, es continuarà fent cada vegada que es realitzi i sempre que es mantingui la vigència de la norma que preveu tant el pressupòsit com l'efecte jurídic.

Res no es pot oposar a la possibilitat de supressió d'una norma jurídica, tampoc hi ha conflicte si es canvia el fet jurídic o els efectes que se li vinculen. Per la mateixa modificació desapareix la vigència de la norma anterior, la modificada, que queda derogada, i en conseqüència només seria efectiva respecte del moment en què es va realitzar el pressupost de fet en vigència d'aquesta norma.

En particular, a l'article 74.5 de la Llei 39/1988, LHL, en la redacció donada per la Llei 14/2000, es preveu el pressupòsit de fet en els termes exposats i es concreta com a efecte jurídic el possible establiment d'una exempció parcial, bonificació, en el règim jurídic de l'IBI, en la corresponent Ordenança fiscal. Bonificació delimitada quantitativament i aplicable de forma indefinida en no estar especificada temporalment. És a dir, la realització del pressupost de fet, amb els seus dos elements, té com a efecte jurídic la possibilitat d'una bonificació en els termes establerts en el precepte transcrit. La qual cosa vol dir que, si es produeix una modificació de la norma quan es realitzi un fet, encara que sigui en idèntics termes que el produït en la vigència de la norma derogada, s'aplicaran els efectes jurídics establerts en la norma modificativa. En aquest cas concret, si aquesta última norma regulés un fet idèntic en els seus elements objectiu i subjectiu, revisió o modificació cadastral en els ajuntaments amb 750.000 o més unitats urbanes, se li vincularien els efectes en aquesta última norma.

La norma general sobre la vigència determina quan han d'aplicar-se les normes i a quines situacions, fets o actes s'apliquen. En el cas dels ajuntaments de 750.000 o més unitats urbanes, en les quals es produeix la revisió o modificació cadastral a l'empara de la vigència de l'article 74.5 de la LHL, es disposa, en els termes que preveu aquesta norma, la possibilitat d'establiment d'una bonificació. Bonificació exclusivament delimitada en la seva quantia, el que significa que el titular pot, d'acord amb el règim previst en aquesta última llei, concretar-la de manera indefinida.

Ara bé, la Llei 39/1988 reguladora de les hisendes locals, que ja s'havia modificat parcialment tal i com queda patent en el text, va ser objecte d'una profunda revisió a través de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, que va alterar substancialment aquesta exempció parcial. En efecte, l'article 9 d'aquesta última llei va donar nova redacció al pressupost de fet i al règim dels efectes jurídics previstos a l'article 74.5 de la LHL. Així, es va modificar el seu article 75 incloent el contingut de l'esmentat 74.5 en els termes següents:

“2. Los Ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en la misma se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal. Asimismo, la ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de que la aplicación de otra bonificación concluya en el período inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se refiere este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior.

Cuando en alguno de los períodos impositivos en los que se aplique esta bonificación tenga efectividad un cambio en el valor catastral de los inmuebles, resultante de alteraciones susceptibles de inscripción catastral, del cambio de clase del inmueble o de un cambio de aprovechamiento determinado por la modificación del planeamiento urbanístico, para el cálculo de la bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley.

Las liquidaciones tributarias resultantes de la aplicación de esta bonificación se registrarán por lo previsto en el artículo 124.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin que sea necesaria su notificación individual en los casos de establecimiento, modificación o supresión de la misma como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal.”

Tal i com pot observar-se, la Llei 51/2002 suposa, al temps que un canvi de numeració dels continguts de la llei modificada, una variació de l'element subjectiu del pressupost de fet, ampliant-lo a tots els municipis, i sobre tot la limitació de la possibilitat de la bonificació a tres períodes impositius.

En conseqüència, es deroga la norma continguda a l'article 74.5 LHL entrant en vigor una nova que delimita, respecte de l'efecte jurídic fins aquell moment en vigor, el temps en què es pot establir la bonificació. Per tant, a partir de l'entrada en vigor d'aquesta nova norma, als pressuposts de fet que poguessin realitzar-se, ajuntaments en els quals es produís una revisió o modificació cadastral, se'ls vincula el possible establiment d'una bonificació a l'IBI delimitada quantitativament i temporalment.

Això significa que en derogar-se el precepte en què es basava l'exempció il·limitada temporalment, els ajuntaments els quals s'aplicava aquesta última norma no podien seguir establint-la ni tampoc es podia aplicar-los l'article 75 en la redacció

donada per la Llei 51/2002 en la mesura que no realitzaven el pressupost de fet en la seva totalitat. Els faltava l'element objectiu, és a dir, la revisió o modificació cadastral realitzada al temps de la vigència d'aquesta llei.

Precisament aquesta situació és la que justifica l'existència de la disposició transitòria tercera en la qual, en el número dos, es disposa:

“2. Los Ayuntamientos que a la entrada en vigor de la presente Ley vinieran aplicando la bonificación establecida en el artículo 74.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción que le proporcionó la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, podrán continuar aplicando dicha bonificación hasta la fecha que determine la respectiva ordenanza fiscal.”

Aquesta disposició no preveu l'aplicació retroactiva dels seus efectes a pressuposts de fet realitzats amb anterioritat a la seva entrada en vigor sinó que o bé regula els efectes jurídics que s'han de vincular a situacions realitzades amb anterioritat que han quedat sense cobertura legal per a la seva aplicació o bé manté la vigència de l'article 74.5 de la LHL, donant continuïtat a la seva aplicació en tots els seus termes.

Finalment es va produir, per mandat legal, la refosa en un sol text normatiu del total règim jurídic de les hisendes locals, aprovant-se el RDLeg. 2/2004, TR de la LHL, actualment en vigor. En el que aquí interessa, es tracta d'un text refós que, sempre d'acord amb la llei que l'ordena, refon la normativa a aplicar en aquest supòsit. Doncs bé, l'article 74.2 reproduïx pràcticament els termes de l'article 75 de la Llei 39/1988, modificada per la Llei 14/2000 i per la Llei 51/2000. Disposa aquest article 74.2 que:

“2. Los ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en aquella se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal. Asimismo, la ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que benefician a los mismos inmuebles.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de que la aplicación de otra bonificación concluya en el período inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se refiere este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior.

Cuando en alguno de los períodos impositivos en los que se aplique esta bonificación tenga efectividad un cambio en el valor catastral de los inmuebles,

resultante de alteraciones susceptibles de inscripción catastral, del cambio de clase del inmueble o de un cambio de aprovechamiento determinado por la modificación del planeamiento urbanístico, para el cálculo de la bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de esta ley.

Las liquidaciones tributarias resultantes de la aplicación de esta bonificación se registrarán por lo previsto en el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que sea necesaria su notificación individual en los casos de establecimiento, modificación o supresión de aquella como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal.”

A l'entrada en vigor d'aquest TR en aquesta matèria s'aplicarà el previst en aquest precepte: els ajuntaments en els quals es realitzin revisions o modificacions cadastrals seran titulars de la possibilitat d'establiment d'una bonificació en l'IBI delimitada quantitativament i temporalment. Però els que no es trobin en aquesta situació no podran establir la bonificació perquè la norma que la preveia ha estat derogada com a conseqüència de l'entrada en vigor del TR. Exactament la mateixa situació que es va produir respecte de la modificació de la LHL per la Llei 52/2002, ex article 75.

Tanmateix el TR reproduceix en la disposició transitòria tercera, número dos, el previst a la corresponent de la Llei 51/2002, en els termes següents:

“2. Los ayuntamientos que a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, vinieran aplicando la bonificación establecida en el artículo 74.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción que le proporcionó la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, podrán continuar aplicando dicha bonificación hasta la fecha que determine la respectiva ordenanza fiscal.”

No es pot doncs parlar de buit normatiu respecte d'aquests ajuntaments. Es tracta d'aplicar l'article 2 del Codi civil, podent afirmar-se que als ajuntaments de 750.000 o més unitats urbanes a les quals se'ls va revisar o modificar el valor cadastral en el temps de la vigència de l'article 74.5 de la Llei 39/1988 en la redacció donada per la Llei 14/2000 se'ls continua aplicant aquest precepte i a les corresponents a la vigència de l'article 74.2 del TR se'ls aplica aquest últim sempre que, és clar, es donin la resta de requisits exigits en l'ordenament jurídic.

Ara bé, aquesta conclusió s'assoleix tenint en compte les disposicions transitòries esmentades. Disposicions que tenen com a finalitat establir la normativa aplicable a supòsits concrets però exceptuant sempre el previst en la norma en la qual s'inclouen. Estableixen un règim jurídic específic per a uns fets esdevinguts sota la vigència d'una norma derogada pel que se'ls continua aplicant els efectes previstos en ella. Aquesta situació només és possible si es disposa expressament, quin és el cas, però planteja altres interrogants. En particular, si el que s'està preveient és el manteniment de la vigència dels efectes jurídics o, pel contrari, si ho és la permanència de la vigència de la norma aparentment derogada. No és el mateix establir que es mantenen els efectes jurídics nascuts al temps de la realització del pressupost de fet quan

aquesta norma estava plenament vigent que declarar que un precepte concret roman en vigor encara que la llei hagi quedat derogada en la seva totalitat.

En definitiva, es tracta de concretar si està en vigor l'article 74.5 de la Llei 39/1988 en la redacció donada per la Llei 14/2000 o pel contrari són els efectes jurídics els únics que es pot continuar atribuint en mantenir-se el pressupost de fet a la realització del qual s'associen. Les conseqüències jurídiques no són les mateixes si la contestació a aquesta qüestió és una o una altra. Així, no és el mateix dir que es mantenen els efectes jurídics mentre que es pugui parlar d'identitat de pressupost de fet, és a dir, del fet realitzat en el temps de la seva vigència, que afirmar que vigeix l'article 74.5 de la LHL. Aquesta última afirmació suposaria, en tot cas, la seva aplicació cada vegada que es realitzés el fet previst.

És a dir, si continua en vigor l'article 74.5 en la redacció que li va donar la Llei 14/2000 succeeix que qualsevol revisió o modificació cadastral que ocorregués en els municipis amb 750.000 o més unitats urbanes continuarien estant sota la vigència d'aquesta llei amb els efectes que li són propis, al marge de l'establert a l'article 74.2 del TR actualment en vigor. Per contra, si l'únic que cap és l'aplicació dels efectes jurídics aquests serien atribuïbles fins que es tornés a realitzar el pressupost de fet, o sigui, la revisió o modificació dels valors cadastrals en aquest mateix municipi. En aquest cas s'hauria de fer efectiu el precepte en vigor en el moment de la seva realització que no és cap altre en el dia d'avui que l'article 74.2 del TR en tot el seu àmbit.

IV. Vigència de l'article 74.5 de la Llei reguladora de les hisendes locals, segon redacció donada per la Llei 14/2000, o aplicabilitat dels seus efectes

El problema doncs rau en l'àmbit de l'eficàcia temporal de les normes jurídiques havent de resoldre's dins dels seus límits. La llei pot ser suprimida o modificada, sempre d'acord amb la total ordenació jurídica, però pot establir en el seu articulat normes que disposin bé que els seus efectes s'apliquin a situacions o fets esdevinguts anteriorment a la seva entrada en vigor; retroactivitat, bé estenent l'aplicació dels previstos en la llei derogada durant un temps determinat. La tècnica que s'utilitza per regular ambdues situacions és, generalment, la disposició transitòria. De manera que, amb caràcter general, si es pretén mantenir la vigència d'una llei o bé no es modifica, si és la totalitat d'aquesta com és obvi, o bé s'estableix expressament en la norma derogatòria el precepte que manté la seva vigència. Si es pretén mantenir un règim jurídic concret el tècnicament adequat és l'ús de les disposicions addicionals. En principi, quan s'estableixen les transitòries es pot interpretar que s'estan regulant situacions relacionades amb la retroactivitat o amb el que es podria denominar ultra activitat.

En aquest sentit, per conèixer el seu mandat, és necessari analitzar el contingut d'aquestes disposicions. En el cas particular del que ens estem ocupant es tracta de la disposició transitòria tercera del TR de la Llei reguladora de les hisendes locals que, sota el títol "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles", estableix:

"1. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles reconocidos a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, cuyos supuestos de

disfrute se encuentren recogidos en este texto refundido, se mantendrán sin que, en caso de que tengan carácter rogado, sea necesaria su solicitud. Se mantendrán hasta la fecha de su extinción aquellos beneficios fiscales reconocidos en dicho Impuesto cuyos supuestos de disfrute no se recogen en este texto refundido, con excepción de la exención prevista en el párrafo k) del artículo 64 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que queda extinguida a su entrada en vigor.

2. Los ayuntamientos que a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, vinieran aplicando la bonificación establecida en el artículo 74.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción que le proporcionó la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, podrán continuar aplicando dicha bonificación hasta la fecha que determine la respectiva ordenanza fiscal.

3. Hasta el momento en que adquieran efectividad los valores catastrales determinados mediante la aplicación de ponencias de valores totales o especiales aprobadas de conformidad con lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, mantienen su vigencia los artículos segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como el artículo 69.3 de la citada Ley reguladora de Haciendas Locales, en su redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, respecto a los inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales situados en municipios en los que se viniera aplicando dicha reducción.”

Si bé es mira, aquest precepte regula el règim aplicable a fets realitzats a l'empara de la llei que queda derogada a l'entrada en vigor del TR, establint, entre altres extrems, el temps durant el qual es continuen atribuint els seus efectes jurídics. Compleix, així, amb la funció que normalment se li assigna a una disposició transitòria i del que es deriva el seu propi nom, transitòria, és a dir, temporalment s'apliquen efectes que el legislador deroga amb caràcter general en els termes previstos en aquesta transitòria.

En el que aquí interessa, la pròpia llei estableix que continuïn sent atribuïbles els efectes de la norma derogada però tenint sempre en compte que aquests últims es vinculen a la configuració d'un fet jurídic en el qual es distingeixen dos elements concrets: ajuntaments amb 750.000 o més unitats urbanes en els quals sota la vigència de la llei que se suprimeix o modifica, és a dir es deroga, es va dur a terme una revisió o modificació cadastral. Si aquests fets no es modifiquen, els efectes es mantenen en vigor temporalment. És a dir, si aquests mateixos ajuntaments fossin objecte, les seves unitats urbanes, d'una revisió o modificació cadastral s'estaria realitzant un fet nou sota la vigència d'una llei que, en el seu cas, podria afectar-los.

Aquesta interpretació parteix del previst a l'article a l'article 3.1 del Codi civil que disposa:

“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad

social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”

Utilitzant el primer d'ells, que és del que s'ha de partir; no cap sinó afirmar l'anteriorment dit. En efecte, el número dos de la disposició transitòria a la qual ens referim preveu literalment que:

“Los ayuntamientos que a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, vinieran aplicando la bonificación establecida en el artículo 74.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales en la redacción que le proporcionó la Ley 14/2000...”

És a dir, els ajuntaments que van realitzar el pressuposat de fet sota la vigència de la LHL d'acord amb el disposat en la Llei 14/2000, i només ells, estan afectats per aquesta disposició transitòria perquè són els únics que podrien venir aplicant la bonificació. Per estar en aquesta posició era necessari haver realitzat el pressupost de fet en els termes descrits. Si aquests mateixos ajuntaments realitzessin un pressupost de fet sota la vigència del TR ja no entrarien en l'àmbit de la seva eficàcia perquè no complirien el requisit que es desprèn de la lectura del transcrit: la necessitat de realització del fet jurídic en un temps concretament, en el previst a l'article 74.5 de la LHL. Estarien realitzant un de nou (la revisió o modificació cadastral en ajuntaments amb 750.000 o més unitats urbanes), però no al temps de l'entrada en vigor de la Llei 51/2002, és a dir en el temps de vigència de la Llei 14/2000 que va ser precisament derogada per la Llei 51/2002.

Si es realitza un nou fet se li aplicarà, en el seu cas, l'efecte jurídic previst en la llei en vigor al temps de la seva realització, en aquest cas, el TR. Acceptar el contrari significaria que qualsevol ajuntament amb 750.000 o més unitats urbanes quedaria sota els efectes de l'article 74.5 en realitzar el seu pressupost de fet. No sembla que sigui aquest el mandat legal d'acord amb els termes fets servir en la norma analitzada.

A aquesta conclusió no cabria oposar el que disposa l'últim incís del número dos d'aquesta disposició transitòria que estableix que els ajuntaments que a l'entrada en vigor de la Llei 52/2002 vinguessin aplicant la bonificació

“...podrán continuar aplicando dicha bonificación hasta la fecha que determine la propia ordenanza fiscal.”

El que es preveu és que continuïn aplicant la bonificació, és a dir, l'efecte jurídic, res hi ha respecte del pressuposat de fet, per tant els ajuntaments que a l'entrada en vigor de la Llei 51/2002 l'havien realitzat en els termes fixats a l'article 74.5 de la LHL a la redacció donada per la Llei 14/2000, només ells, continuen aplicant l'efecte jurídic per la realització del fet en aquell temps, és a dir, sota la vigència d'aquesta última llei, corroborant-se, també aquí, la conclusió a la qual hem arribat amb l'anàlisi literal del primer incís d'aquest precepte.

El caràcter aparentment indefinit de la bonificació ha de situar-se en la seva naturalesa potestativa, expressió de la potestat tributària atribuïda per la CE als ens locals. La llei regula els aspectes essencials del seu règim jurídic dins del qual s'e-

xerceix aquesta potestat. No es pot doncs afirmar que l'absència legal de concreció temporal modifiqui el caràcter transitori del previst en el número dos de la disposició transitòria tercera del TR.

L'exigència d'ordenança fiscal que estableixi la bonificació és conseqüència de les previsions contingudes en la Llei de bases de règim local desenvolupades en la normativa reguladora de la hisenda local com a expressió de l'exercici de la potestat tributària. Ordenança fiscal que concreta, d'acord amb la llei, la dimensió temporal de la bonificació que, al seu torn, és expressió de l'efecte jurídic nascut en realitzar el pressupost de fet durant la vigència de la Llei 14/2000. Sense que aquesta situació afegeixi res al caràcter temporal del mandat legal que afecta l'aplicabilitat dels efectes i no a la vigència de la norma.

Afirmació que es corrobora si es té en compte que l'article 74.2 del TR, tal com va fer la Llei 51/2002, disposa que:

“Los ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación de la cuota íntegra del impuesto equivalente...”

Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres periodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles....”

Tots els ajuntaments sense excepció queden en l'àmbit d'aplicació d'aquest article quan realitzin el fet jurídic tipificat. La permanència de la vigència de l'article 74.5 entraria en contradicció amb aquest 74.2 del TR que té voluntat d'aplicació general d'un mateix règim, en aquesta matèria, al marge de qualsevol particularitat subjectiva. Aquesta interpretació es basa en el context en el qual es dicta la norma, que és un text refós, al que cap atribuir aquesta voluntat d'aplicació general modificant el règim jurídic d'un element essencial del tribut, una bonificació, però alhora donant continuïtat, transitòriament, a la situació anterior a la seva entrada en vigor; no només per adaptar-la al nou ordre jurídic, sinó també per no deixar en el buit normatiu una posició que no pot modificar-se per la simple voluntat del subjecte.

Finalment, també l'element sistemàtic avala aquesta interpretació. En efecte, els números un i tres de la disposició transitòria tercera regulen situacions nascudes anteriorment a l'entrada en vigor del TR. La diferència en els termes utilitzats i en les conseqüències establertes respecte de les regulades en el número dos, que són les que interessen en aquest informe, deriva, d'un costat, del caràcter obligatori d'aquestes exempcions parcials davant el potestatiu de la prevista en el número dos i, d'un altre, de la limitació temporal de la bonificació potestativa. Així, en el supòsit de fet previst a l'article 75 de la Llei 51/2002 que, si es recorda, disposava el temps, tres períodes impositius, durant els que podia, qualsevol ajuntament en el qual es revisessin els valors cadastrals, establir la bonificació tributària que ara es regula a l'article 74.2 del TR. En aquesta última situació la transitòria disposa expressament que:

“1. Los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles reconocidos a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, cuyos supuestos de

disfrute se encuentren recogidos en este texto refundido, se mantendrán sin que, en caso de que tengan carácter rogado, sea necesaria su solicitud. ...”.

Aquesta previsió explica la redacció del número dos d'aquesta disposició transitòria, objecte d'aquest informe, que no estableix l'aplicació temporal de la bonificació en la mesura que no està delimitada des d'aquesta perspectiva en la Llei 14/2000. Però es posa de manifest que, sistemàticament, aquesta disposició té una funció concreta: regular els efectes aplicables a relacions nascudes anteriorment a la seva entrada en vigor.

Amb caràcter general, doncs, pot afirmar-se que apareix en aquest precepte, de manera taxativa, el sentit que ha de donar-se al seu mandat, sempre vinculat a la permanència de situacions nascudes anteriorment a la vigència del TR, deixant de tenir efectes quan es modifiquin, per la realització dels nous fets tipificats sota la vigència d'aquest mateix TR. Continuen els efectes jurídics de la norma derogada sempre que es mantinguin, així mateix, les situacions que els van originar. Si aquestes últimes canvien, els efectes també, sent aplicables els de la norma que estigui en vigor quan es produeixin. Aquest és el sentit que s'ha de donar al mandat de la disposició transitòria tercera del TR.

V. Conclusions

Primera.- La disposició transitòria tercera, número dos, del TR de la Llei reguladora de les hisendes locals, RDLeg. 2/2004, estableix el règim jurídic aplicable, temporalment, a la bonificació que determinats ajuntaments poden establir en les quotes tributàries de l'impost sobre béns immobles.

Segona.- En conseqüència, els ajuntaments les unitats urbanes dels quals, en quantia igual o superior a 750.000, van ser objecte d'una revisió o modificació cadastral en el temps comprès entre l'entrada en vigor de la Llei 14/2000 i la corresponent a la Llei 51/2002, i van aplicar la bonificació disposada a l'article 74.5 de l'esmentada Llei 14/2000 poden continuar establint-la en idèntics termes.

Tercera.- D'igual manera, qualsevol ajuntament en el qual es produeixi una revisió o modificació cadastral des de l'entrada en vigor del RDLeg. 2/2004 pot aplicar la bonificació en la quota durant els tres períodes impositius posteriors a l'aprovació de la mateixa.

Quarta.- En definitiva, si el municipi de Barcelona és objecte d'una revisió o modificació cadastral, només podrà aplicar les bonificacions que contempla l'article 74.2 del vigent TR durant els tres períodes impositius posteriors a la seva aprovació.>>

5.- Informe sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, d'11 de maig, en relació a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

Expedient 216/17, informe a petició del primer tinent d'alcalde sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de maig, en relació amb l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana:

SUMARI

I. Introducció

II. La suspensió dels procediments tributaris

II.1 La procedència de la suspensió del procediment

II.2 Procediment per a l'adopció de l'acord de suspensió provisional

III. Procediment de rectificació d'autoliquidacions

IV. Procediments de comprovació limitada i d'inspecció

IV.1 Procediment de comprovació limitada

IV.2 Procediment d'inspecció

V. Procediment de revisió

V.1 Devolució d'ingressos indeguts

V.2 Devolució d'ingressos efectuats amb fonament en un acte administratiu esdevingut ferm

A. Nul·litat de ple dret

B. Revocació

C. Correcció d'errors materials, aritmètics i de fet

VI. L'autoliquidació tributària: la gestió de l'IIVTNU

VII. Conclusions

I. Introducció

El Consell Tributari té ple coneixement de la Sentència del Tribunal Constitucional número 59/2017, d'11 de maig, publicada el 15 de juny de 2017, BOE número 142, que disposa:

“que los artículos 107.1, 107.2a) y 110.4 todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.”

En la mateixa Sentència, en el fonament jurídic 5 c), el Tribunal Constitucional diu:

“Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y

110.4, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador; en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (...).”

Per la seva part, l'article 164 de la Constitució Espanyola estableix:

“1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el Boletín Oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.

2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad.”

Doncs bé, davant aquesta Sentència, l'Administració es troba en una situació que l'impedeix portar a terme les seves funcions d'aplicació dels tributs en el si dels procediments corresponents. Situació que també impedeix als jutjats i tribunals, als òrgans de gestió i fins i tot al propi Tribunal Constitucional reconstruir la norma declarada inconstitucional. Així, pot llegir-se al fonament jurídic sisè de la STC 26/2017 de 16 de febrer, en un supòsit idèntic a aquell que recull la Sentència 59/2017, que:

“... la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de manera natural y no forzado, de la disposición impugnada (por todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3d), sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde (SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3d).”

Afegint que:

“Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2; ambos de la CE).”

Queda així constància de manera clara i contundent que la concreció de l'existència d'increment de valor o el decrement no pot ser realitzada per òrgan diferent a aquell que té atribuïda la potestat legislativa. La pròpia Sentència declara que la

forma de fer-ho correspon exclusivament al legislador en l'exercici de la seva llibertat de configuració normativa. En cap cas, ni l'òrgan gestor, ni aquell que el controla mitjançant recurs jurisdiccional, ni el propi Tribunal Constitucional poden omplir el buit normatiu que ha suposat la declaració d'inconstitucionalitat que obliga a l'Administració a abstenir-se en la seva actuació d'aplicació dels tributs, en particular, l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (en endavant, IIVTNU). No pot actuar dictant resolucions que posin fi als procediments de liquidació o de rectificació ni tampoc en els de revisió per mandat constitucional que reserva a la llei l'establiment del deure de contribuir.

De manera que es produeix, fins que es pronunciï el legislador, una situació paradoxal perquè es declaren inconstitucionals i nuls, en la mesura en que sotmeten a tributació situacions que no suposen un increment, determinats preceptes legals, expulsats de l'ordenament jurídic ex origine, i el buit creat únicament el pot omplir el legislador. Aquesta declaració d'inconstitucionalitat i nul·litat de la norma, en els termes exposats, suposaria que en la pràctica la seva eficàcia plena quedés demorada fins que el legislador defineixi els supòsits d'absència d'increment de valor subjecte. És a dir, la pròpia Sentència impedeix l'aplicació de la norma legal fins la intervenció del legislador, únic competent per regular la situació recollida en la Sentència.

Davant d'aquesta situació, que implica per a l'Administració la impossibilitat de dictar qualsevol resolució fent valer la posició dels obligats tributaris en aquest impost d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional por manca de norma aplicable, i als efectes de no perjudicar a aquests contribuents que són part dels diferents procediments d'aplicació i revisió dels tributs, és necessari recórrer als mecanismes que permetin solucionar aquesta situació amb la finalitat de protegir els interessos legítims d'aquests darrers respecte de l'IIVTNU.

Mecanismes que permetin assegurar, d'una banda, la legalitat en l'actuació de l'Administració i, d'altra banda i sobretot, la contribució de l'obligat de conformitat amb els principis que configuren el deure de contribuir: legalitat i capacitat econòmica. L'interès general connatural en aquest deure imposa que l'Administració actuï, en el seu àmbit d'aplicació, impeding la possible indefensió i perjudici que es podria produir en els contribuents.

En aquest sentit i amb aquesta finalitat, la legalitat administrativa i la defensa de l'interès general que presideix el compliment constitucional del deure de contribuir, procedeix analitzar les possibles mesures que tenint en consideració les conseqüències de la declaració d'inconstitucionalitat continguda en la Sentència 59/2017 permetin assegurar tant l'actuació administrativa com la posició dels contribuents d'acord amb el seu contingut.

No es pot oblidar que els tributs es fan efectius mitjançant actuacions dels particulars i de l'exercici previ o posterior a aquelles de potestats jurídiques que es desenvolupen en el si de procediments administratius en els que són part l'Administració i els obligats tributaris. Doncs bé, d'acord amb aquesta premissa, és necessari analitzar les mesures concretes que en el curs d'aquests procediments permetin aconseguir les finalitats assenyalades. Sense oblidar que en el cas objec-

te d'aquest informe no és possible dictar cap resolució per part de l'Administració i que al mateix temps no cal deixar desprotegit al contribuent de l'IIVTNU respecte de l'aplicació de la Sentència. Convé no oblidar que aquesta última pretén la contribució constitucional dels obligats tributaris.

Doncs bé, d'acord amb aquestes premisses, les qüestions sotmeses a la consideració d'aquest Consell Tributari sobre les quals es pot pronunciar en aquest informe, sense perjudici d'ulteriors ampliacions, han d'agrupar-se en torn a tres situacions. La primera suposa analitzar la possibilitat de suspensió dels procediments d'aplicació dels tributs, en particular; comprovació limitada, inspecció i rectificació d'autoliquidacions en els quals s'hagi al·legat per part del contribuent la no subjecció a l'IIVTNU en los supòsits d'absència d'increment de valor dels citats terrenys.

La segona línia de qüestions ve referida a la possibilitat que, una vegada dictats els actes administratius corresponents a aquests procediments, els obligats tributaris hagin exercit el seu dret de revisió en els termes previstos al Títol V de la Llei general tributària (en endavant, LGT). En aquests casos, el règim jurídic se situa a l'àmbit de la revisió i a ell ens referirem en l'epígraf corresponent.

La tercera línia de situacions gira entorn de la posició dels subjectes que han de complir; després d'haver-se publicat la STC 59/2015, d'11 de maig, amb el deure d'autoliquidar l'impost i entenguin que no estan subjectes a l'IIVTNU per manca de realització del fet imposable.

II. La suspensió dels procediments tributaris

II.1 La procedència de la suspensió del procediment

Doncs bé, als efectes de no perjudicar als contribuents fins que es pronunciï el legislador en els termes previstos en la Sentència del Tribunal Constitucional, el Consell Tributari recomana a l'Ajuntament iniciar un incident d'adopció de mesura provisional de suspensió en tots els procediments d'aplicació i de revisió dels tributs, en els quals l'obligat tributari invoqui amb fonament la inexistència d'increment de valor subjecte a l'impost.

La base legal que permet plantejar l'incident de suspensió es troba a l'article 56.1 de la Llei 39/2015, del Procediment administratiu comú de les administracions públiques, en el qual s'estableix la possibilitat que l'Administració, particularment l'òrgan encarregat de resoldre, pugui adoptar mesures provisionals en els termes següents:

“1. Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte y de forma motivada, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello, de acuerdo con los principios de proporcionalidad, efectividad y menor onerosidad.”

Dos són els requisits fonamentals exigits en aquesta norma perquè s'entengui realitzat el pressupost de fet: el primer d'ells exigeix que la mesura provisional

a adoptar tingui com a finalitat assegurar l'eficàcia de la resolució que ha de posar fi al procediment administratiu en el qual s'adopti. El segon, que existeixin elements de judici suficients per fer-ho, és a dir, que hi hagi causes que posin de manifest que adoptant la mesura provisional la resolució que en el seu cas es dicti, s'adapti tant a la legalitat como a la plena consecució dels objectius que, amb caràcter general es vinculen a la pròpia resolució, és a dir, a que aconseguixi ser efectiva, que compleixi la seva finalitat pròpia que no és altra, en aquest cas, que declarar quina és la veritable situació del contribuent respecte de la subjecció a l'impost.

Aquesta finalitat fonamental, exigida pel principi de legalitat però sobretot pel de capacitat econòmica, constitueix al mateix temps la motivació requerida pel precepte per a que la mesura provisional sigui adoptada. A la vista de la Sentència del Tribunal Constitucional, no és possible dictar resolució alguna precisament per manca de llei aplicable amb les conseqüències que allò tindria en la posició de l'interessat que podria resultar perjudicat si l'Administració no tingués en compte els mecanismes que l'ordenament li permet utilitzar per evitar aquest possible perjudici. Mecanismes que, a més, en aquest cas concret, comportarien una major eficàcia de la resolució que, en el seu moment, pogués adoptar-se en la mesura que tindria base legal sobre la qual fonamentar la no subjecció de l'obligat tributari. La garantia d'execució de la resolució que en el seu cas s'hagi de dictar en aquest procediment inclou la protecció dels drets i interessos públics que se substancien en el referit procediment i als quals ja s'ha fet referència.

Els principis de proporcionalitat, efectivitat i menor onerositat indiquen precisament que la llei i el dret, en aquests casos, exigeixen adoptar mesures que sense infringir la legalitat tributària aconseguixin un resultat que s'adapti a la posició concreta del contribuent que entén que no ho és per no haver realitzat el fet imposable en els termes declarats pel Tribunal Constitucional. El contingut de la Sentència 59/2017 constitueix, d'acord amb els principis citats, element de judici suficient que justifica àmpliament l'adopció d'una mesura provisional que adapti la possible resolució a aquell mandat. La mesura provisional està basada en la més estricta aplicació de la llei. La motivació és un requisit fonamental de l'adopció perquè permet conèixer les circumstàncies tingudes en consideració per apreciar la necessitat de la mateixa, així como el correcte exercici de la discrecionalitat que correspon l'òrgan en la seva elecció. En definitiva, la motivació és indispensable per valorar la suficiència dels elements de judici en els quals l'Administració ha basat la seva adopció, oferint al subjecte passiu de la mesura una important oportunitat de defensa, en el seu cas. Per descomptat, és necessària també per al seu control judicial.

En aquest cas concret no sembla necessari insistir en els motius que poden portar a acordar la mesura provisional perquè estan inclosos en els fonaments jurídics de la Sentència 59/2017, d'11 de maig, que exigeixen la intervenció del legislador; tal i com estableix la Constitució Espanyola, en la concreció del deure de contribuir; i l'absència de la qual impossibilita l'actuació de l'Administració, obrint la porta a l'existència d'un perjudici per a qui ha satisfet un impost entenent que no ha realitzat el fet imposable.

Entenem així que la possible adopció de mesures provisionals està plenament justificada, de conformitat amb l'article 56 transcrit, permetent conciliar l'actuació legal de l'Administració amb els interessos legítims del subjecte.

Doncs bé, el mateix article 56, número tres, estableix les mesures cautelars entre les quals es possible escollir disposant en la lletra i) que:

“Aquellas otras medidas que, para la protección de los derechos de los interesados, prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de su resolución.”

Aquesta norma estableix la potestat de l'Administració per concretar la mesura cautelar a adoptar posant l'accent precisament en que sigui aquella que aconseguixi una major protecció dels drets dels interessats i, en aquest sentit, entenem que la suspensió provisional de la tramitació del procediment és la mesura que aconseguix amb majors garanties tant que l'Administració adapti la seva actuació al mandat del Tribunal Constitucional en tota la seva extensió com la del subjecte que pugui fer valer el seu dret amb anterioritat a la terminació del procediment corresponent.

Aquesta suspensió provisional de la tramitació del procediment, segons la doctrina i la jurisprudència, és compatible i independent de la regulada a l'article 22 de la Llei 39/2015, però té el mateix efecte de suspendre el transcurs del termini per resoldre, i impedeix que es produeixi el silenci administratiu o la caducitat, en el seu cas.

En conclusió, cal dir que l'article 56 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, ofereix cobertura per adoptar mesures provisionals entre les quals cal incloure la suspensió provisional de la tramitació dels procediments tributaris.

II.2 Procediment per a l'adopció de l'acord de suspensió provisional

La decisió de l'Administració de posar en marxa el mecanisme de l'article 56, incident de suspensió, exigeix continuar una via processal que no és altra que la pròpia d'un procediment administratiu. Això significa que la proposta de suspensió del procediment ha de ser notificada a l'obligat, una vegada iniciat aquell, havent-se d'obrir el tràmit d'audiència en el qual aquest darrer podrà al·legar allò que consideri convenient per a la millor defensa del seu dret.

La proposta de suspensió ha de ser motivada per la qual cosa l'Administració informará detalladament de les causes de l'inici del mateix incident vinculades a la impossibilitat de dictar resolució d'acord amb la STC 59/2017 i a la necessitat de no perjudicar els interessos legítims del propi obligat.

Així mateix haurà d'informar de les conseqüències que té tant l'adopció de la mesura cautelar, suspensió provisional del procediment principal, com del contrari, és a dir, informar que la terminació d'aquest procediment seria, donada la impossibilitat de resoldre per manca de norma legal, l'aplicació del silenci negatiu o de la caducitat amb unes conseqüències per l'obligat que també han de ser especialment indicades per l'Administració per tal que coneguin tots els seus drets.

En aquesta fase de audiència, en l'incident de suspensió, cal advertir a l'obligat que la suspensió és provisional i temporal, desapareixent quan cessi la causa que motiva la suspensió, és a dir, quan el legislador es pronunciï d'acord amb el contingut de la Sentència que ha originat aquest informe. Se li ha d'advertir respecte del moment en que es reiniciaran les actuacions en el procediment d'aplicació o de revisió corresponent, que no és altre que el d'instrucció, en el qual l'obligat tributari podrà al·legar allò que cregui convenient en defensa dels seus drets d'acord, ara sí, amb la norma legal aplicable a la seva sol·licitud basada en la no subjecció. Un cop conclosa aquesta fase els procediments terminaran de conformitat amb les normes que els regulen.

És a dir, l'obligat ha de ser informat de totes les conseqüències que es vinculen a l'adopció de la mesura respecte del procediment tributari afectat.

A la vista de les al·legacions de l'obligat tributari es pot posar fi a l'incident d'adopció de la mesura provisional dictant la resolució que millor procedeixi en dret, i posant fi al citat procediment de suspensió. Si aquesta resolució és estimatòria respecte de l'adopció de la mesura, suspensió del procediment, es notificarà a l'obligat suspensent-se aquest darrer. Si és desestimatòria, se li notificarà igualment a l'obligat i el procediment principal continuarà fins que es compleixi el termini previst per a la seva terminació, sense resolució per impossibilitat de la mateixa.

En conclusió ha de donar-se audiència a l'interessat abans de resoldre sobre la suspensió dels procediments tributaris.

III. Procediment de rectificació d'autoliquidacions

L'article 120.3 de la LGT disposa que:

“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. (...)”

Aquest procediment s'inicia sempre mitjançant sol·licitud, és a dir a instància de part, a la qual s'han d'adjuntar tots els documents i justificants en els quals fonamenti la seva pretensió l'obligat. Té un termini màxim de durada de sis mesos dins del qual ha de dictar-se la resolució expressa. Si això no succeeix s'entén desestimada la pretensió de l'interessat als efectes estrictament processals d'acudir a la via de recurs en la qual fer valer el seu dret. Aquesta situació és la que pot provocar que, iniciat el procediment, emparant-se el subjecte en la no subjecció a l'impost d'acord amb la declaració d'inconstitucionalitat, l'Administració acordi la tramitació de la suspensió del procediment de rectificació.

És en el tràmit d'audiència, que obligatòriament ha de practicar-se una vegada plantejat l'incident, quan l'Administració ha d'informar a l'interessat de les conseqüències de l'adopció o no de la mesura provisional de suspensió així com de

tots els drets que li assisteixin en tot cas. Fonamentalment es tracta d'advertir-lo de la impossibilitat de resoldre en la qual es troba l'Administració, per tant la impossibilitat de dictar resolució, amb tot allò que pot comportar respecte de l'exercici dels seus drets sobretot tenint en compte el silenci negatiu que es produiria amb el transcurs del termini per resoldre. Silenci que significaria la possibilitat de recurs administratiu i, en el seu cas, del contenciós-administratiu.

En conclusió, en el cas del procediment de rectificació d'autoliquidacions, l'Administració es troba davant la impossibilitat de resoldre en falta la cobertura legal necessària que li permeti dictar resolució respecte de la pretensió del subjecte. Podent per tal motiu plantejar l'incident de suspensió i, escoltat l'interessat, adoptar la mesura provisional de la suspensió.

IV. Procediments de comprovació limitada i d'inspecció

Aquests procediments tenen com a finalitat regularitzar, en el seu cas, la posició dels obligats tributaris respecte del compliment legal de les obligacions i deures, una vegada realitzades les funcions de comprovació i inspecció per part de l'Administració.

IV.1 Procediment de comprovació limitada

Té un termini de duració de sis mesos comptats des del moment del seu inici, sempre d'ofici, i si no es dicta resolució expressa, o no es donen les altres formes de terminació, d'acord amb l'article 104.4 de la LGT procedeix la caducitat, és a dir, la perempció del procediment. Aquest règim té una conseqüència immediata: s'enterven els efectes associats a l'inici del procediment i, particularment, els efectes interruptius de la prescripció produïts amb el seu inici podent provocar situacions de certa indefensió tant per als obligats tributaris com per a l'Administració.

Si es produeix la prescripció, els contribuents que han complert amb els seus deures d'autoliquidació i ingrés no podrien sol·licitar la rectificació de la seva autoliquidació ni l'Administració podria regularitzar la seva situació perquè l'obligació no existiria i, al contrari, aquells que no haguessin complert amb els seus deures es veurien alliberats de les seves obligacions encara que haguessin realitzat el fet imposable de l'impost. Doncs bé, és aquí quan l'Administració a la vista del desenvolupament d'aquest procediment podria plantejar-se l'aplicació de les previsions de l'article 56.1 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, en els termes analitzats als quals ens remetem.

Posem l'accent en aquest procediment de gestió perquè del seu règim jurídic es desprèn que és el que més s'ajusta a la comprovació de les situacions dels obligats tributaris en aquest impost en particular. En la fase d'instrucció, caldria que l'obligat al·legués la no subjecció aportant les proves que acreditessin el seu dret.

Si hi ha autoliquidació i regularització per causa aliena a la no realització del fet imposable es liquidarà l'impost, amb els interessos de demora i la notificació d'inici del procediment sancionador, en el seu cas. En els supòsits en els quals no hi

hagi hagut autoliquidació i s'al·legui, en el curs del procediment, per part de l'obligat tributari, la inexistència d'increment, l'Administració ha de procedir plantejant l'incident de suspensió del procediment tal i com s'ha exposat anteriorment. Si no s'al·lega res en contra s'ha de procedir a regularitzar l'obligació corresponent dictant-se l'acte de liquidació, així com els interessos de demora i la notificació de l'inici del procediment sancionador.

En conseqüència, també en el cas del procediment de comprovació limitada, l'Administració pot trobar-se amb situacions en les quals no pugui realitzar les seves funcions tributàries en faltar la cobertura normativa exigida i podrà així adoptar la mesura provisional en els termes analitzats.

IV.2 Procediment d'inspecció

En aquest procediment cal realitzar dues puntualitzacions que són fonamentals en relació amb el règim aplicable a aquell analitzat anteriorment. D'una banda, la forma de terminació s'aparta de la corresponent a l'establerta a l'article 104.4 de la LGT. En efecte, és un procediment que s'inicia d'ofici i l'acte final del qual constitueix generalment un acte de gravamen de manera que en cas de no dictar resolució expressa en el termini assenyalat per a la seva conclusió hauria de declarar-se la caducitat, és a dir, la seva perempció. Tanmateix, la LGT disposa que mai es produirà aquesta darrera, encara que si se supera el referit termini, divuit mesos, s'eliminarien els efectes associats al seu inici i, en particular, la interrupció de la prescripció. Però el procediment segueix fins a dictar la resolució expressa, acte administratiu de liquidació generalment definitiu. No hi ha, doncs, perempció encara que s'enervin els efectes de la seva iniciació transcorregut el temps de perempció.

En conclusió, amb les especialitats que han de ser objecte d'informació als interessats, es reproduïxen per a aquest procediment d'inspecció totes les consideracions analitzades respecte de la resta de procediments.

V. Procediment de revisió

En el Títol V de la LGT es regulen els procediments de revisió tributària incloent-hi tant els d'ofici como els iniciats a instància de part mitjançant la interposició de recursos. Com en tots els procediments poden distingir-se tres fases: la d'inici, la de desenvolupament i la de terminació. La LGT les regula per a cada un d'ells, però preveient normes comunes a tots. En particular, l'article 215, amb el títol "Motivación de las resoluciones", disposa en el número u que:

"1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho."

Afegint en el número dos, lletra f, que:

"2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:

f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo."

Dona per descomptat que els procediments de revisió poden ser suspesos, exigint motivació, però sense fer al·lusió a causa específica que l'origini. Així es pot entendre que la suspensió es produeix en els mateixos supòsits, per les mateixes causes i amb els mateixos requisits i límits que en qualsevol altre procediment administratiu, d'acord amb l'article 1 de la Llei 39/2015, de Procediment administratiu comú de les administracions públiques, i, per tant, en els mateixos termes als que hem analitzat respecte als d'aplicació en sentit estricte. La LGT distingeix, dins de la revisió, tant els procediments especials de revisió com els que s'inicien mitjançant recurs. A tots ells dedicarem la nostra atenció seguidament començant per aquell que porta per títol “Devolución de ingresos indebidos” atesa l'especial transcendència que té respecte de les qüestions plantejades en aquest informe.

V.1 Devolució d'ingressos indeguts

Aquesta especial rellevància es manifesta tenint en compte que el sistema general d'aplicació de l'IIVTNU està vinculat a l'autoliquidació, que és una actuació de l'obligat en compliment d'un deure legal en virtut del qual ha de procedir a declarar els fets que poden ser constitutius del fet imposable, a la seva qualificació jurídica, amb la corresponent aplicació de la normativa de l'impost, a la seva quantificació i al seu ingrés. De manera que d'immediat s'adverteix la transcendència que la Sentència del Tribunal Constitucional té respecte d'aquest procediment en la mesura en que el subjecte pot sol·licitar de forma immediata la devolució d'allò ingressat si entén que no està subjecte d'acord amb la doctrina fixada en la citada Sentència.

Doncs bé, en els supòsits en els quals l'interessat sol·licita la devolució d'allò ingressat com a conseqüència d'una autoliquidació, l'article 221 de la LGT, norma que regula les devolucions d'ingressos indeguts, disposa en el número quatre que:

“4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.”

Queda clar així el procediment que ha de continuar el contribuent que entengui que no està subjecte a l'impost havent practicat l'autoliquidació corresponent. Es tracta de sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació: ens remetem a l'epígraf en el qual hem analitzat aquest procediment.

En conclusió, en el cas de sol·licituds de subjectes que a l'empara de la Sentència del Tribunal Constitucional entenguin que no han realitzat el fet imposable de l'impost, aquestes hauran de ser tramitades per l'Administració per la via de l'article 120.3 de la LGT a l'anàlisi del qual ens remetem, encara que l'obligat tributari no qualifiqui la seva sol·licitud com de rectificació d'autoliquidacions, amb la subsegüent possibilitat de suspendre la tramitació del procediment prèvia audiència de l'interessat.

Doncs bé, feta aquesta darrera precisió, correspon analitzar els números u i tres de l'article 221 en els quals es regulen els diferents supòsits en els quals és possible la devolució d'un ingrés. Així, el primer d'ells, article 221.1 estableix les causes en virtut de les quals és possible reconèixer el dret a la devolució vinculant-lo a situacions en les quals existeix doble pagament, pagament efectuat en quantitat

superior a l'establerta en un acte administratiu o en una autoliquidació, pagament satisfet després de prescrita l'obligació tributària així com quan ho prevegi la norma tributaria. Es tracta de supòsits als quals caldria anomenar com de devolució d'ingressos indeguts en sentit estricte. En aquestes ocasions s'ha de reconèixer el dret a la devolució encara que cap d'elles s'adapta a la situació respecte de la qual el Consell Tributaria ha de pronunciar-se.

V.2 Devolucions d'ingressos efectuats amb base en un acte administratiu esdevingut ferm

Es planteja un problema diferent quan l'obligat tributaria ha estat objecte d'un procediment de comprovació o d'inspecció en el qual s'ha dictat un acte administratiu de liquidació que ha esdevingut ferm en via administrativa. És un subjecte que ha pagat l'impost com a conseqüència d'un acte de liquidació que en el moment de declaració d'inconstitucionalitat és ferm. Si el contribuent entén que perjudica els seus interessos legítims, com a conseqüència de la seva no subjecció, pot ser revisable d'acord amb allò previst en el número tres de l'article 221.

Doncs bé, el número tres de l'article 221 estableix:

“3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.”

Es regula així la possibilitat que l'obligat que es trobi en aquesta situació pugui sol·licitar la devolució d'allò ingressat indegudament encara que l'acte administratiu en el qual va fonamentar el pagament sigui ferm. En aquest supòsit la via és l'anomenada revisió especial dels actes administratius que inclou la nul·litat de ple dret, la revocació i la correcció d'errors materials, aritmètics o de fet en els termes en que estan regulats a la pròpia LGT.

Tots aquests procediments poden iniciar-se d'ofici per l'Administració però també, encara que no en tots com seguidament es veurà, mitjançant sol·licitud de revisió per part de l'interessat. S'inicia un procediment tributari regulat en els articles 4 i següents del RD 520/2005, de 13 de maig, que aprova el reglament general de desenvolupament de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, en matèria de revisió en via administrativa, en el que l'Administració es troba en la mateixa situació analitzada respecte de la resta de procediments: no es pot pronunciar sobre el fons de la sol·licitud en la mesura que, d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional, es requereix la intervenció legislativa. Però al mateix temps ha de procurar el menor perjudici per a l'obligat que ha de ser emparat en els seus interessos legítims. En aquest sentit, iniciat el procediment de revisió d'actes administratius fermes que continguin una liquidació del deute tributari en l'IIVTNU, correspon a l'Administració qualificar-lo d'acord amb la situació en la qual es garanteixin, en la mesura possible, aquells interessos legítims.

També quan el subjecte sol·liciti la devolució de l'ingrés sobre la base d'un acte ferm en la via administrativa, l'Administració ha de ser qui canalitzi la sol·licitud al procediment que sigui més favorable per al subjecte tenint en consideració la forma de

terminació alternativa a la resolució expressa, que és impossible de dictar per manca de llei aplicable, i les conseqüències que se li poden vincular. Aquesta seria la manera de perjudicar el menys possible a l'obligat tributari que, a la vista de la Sentència, procedirà sol·licitant la devolució de l'ingrés satisfet en el seu moment sense afegir res més en la referida sol·licitud excepte el reconeixement del seu dret a la devolució per no estar subjecte a l'impost. Si aquesta devolució procedeix d'una autoliquidació, l'Administració entendrà que està sol·licitant la rectificació d'aquesta darrera d'acord amb l'article 120.3 de la LGT; si procedeix d'un acte administratiu ferm ha d'actuar d'acord amb allò dit més amunt: canalitzant la sol·licitud a través del procediment especial de revisió que sigui més favorable per a la protecció d'allò sol·licitat.

Iniciat el procediment haurà d'informar-se de tots els aspectes que afectin al procediment pròpiament dit, i procedirà l'adopció de la suspensió de la tramitació del procediment corresponent.

Tres són els procediments especials de revisió: aquell dirigit a declarar la nul·litat de ple dret de l'acte administratiu, aquell que té per finalitat la seva revocació i aquells que persegueix l'esmena dels errors materials, aritmètics i de fet.

A. Nul·litat de ple dret. Està regulada a l'article 217 de la LGT establint en el número u els supòsits en els quals els actes són nuls de ple dret. Així disposa que ho son aquells que:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.”*

Es tracta de supòsits tancats, el que significa que no tots els actes nuls han de ser declarats per aquesta via en la qual es preveuen els especialment greus en la vulneració de l'ordenament, essent aquest el fonament que s'arbitri aquesta via excepcional de revisió en defensa de la legalitat. Tenint en compte l'excepcionalitat de l'aplicació de la nul·litat de ple dret plasmada en els pressupostos normatius davant 11els quals és possible la seva aplicació, l'Administració podrà plantejar l'incident de suspensió informant en el tràmit d'audiència de les circumstàncies relatives al mateix procediment.

Ara bé, és necessari iniciar el procediment que la declari, inici que pot ser d'ofici i a instància de part: en aquest cas si ha hagut sol·licitud de devolució, s'entén iniciat a instància de part i és immediatament després quan hauria de procedir; l'Administració, a plantejar l'incident de suspensió provisional donant audiència a l'inter-

sat dins d'aquest procediment incidental i procedint en els mateixos termes que els assenyalats respecte dels procediments d'aplicació. Tenint en consideració que no es pot dictar resolució expressa per manca de llei aplicable, en el cas que no se suspendués, el procediment finalitzaria per silenci negatiu podent l'administrat interposar recurs d'alçada en via administrativa.

B. Revocació. La primera qüestió que cal assenyalar és que aquest procediment només s'inicia d'ofici, sense perjudici que el subjecte l'insti. Significa que el transcurs del termini sense que s'hagi dictat la resolució provoca la caducitat. Són dues les qüestions a precisar respecte de la protecció dels interessos legítims dels obligats tributaris. La primera es tradueix en el fet que és l'Administració la que decideix, davant la sol·licitud de devolució, si aquesta és la via idònia per causar el menor perjudici possible als interessats i, en conseqüència, només en el cas que li sigui favorable s'hauria d'iniciar d'ofici aquest procediment. Per tant, únicament s'hauria d'iniciar aquest procediment si és possible aplicar retroactivament l'efecte d'inconstitucionalitat declarat a la Sentència 59/2017. La segona que, un cop iniciat, l'Administració ha d'actuar d'igual manera que en els supòsits analitzats anteriorment: declarant un incident de suspensió del procediment amb audiència de l'interessat i la subsegüent actuació informativa plena de les conseqüències que se'n deriven. És a dir, en els mateixos termes i amb la mateixa finalitat que en els procediments anteriors.

La revocació només és possible si concorren els pressupòsits de fet previstos a la LGT, que en el seu article 219.1 estableix que:

“La Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estimen que infringen manifiestamente la Ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”

Es pot encabir en el pressupòsit que fa referència a “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” amb la matisació que no se sap clarament si aquest darrer incís existeix en tant en quant, d'acord amb la Sentència del Tribunal Constitucional, només el legislador pot concretar els supòsits en els quals no hi ha increment de valor i, per tant, no subjecció a l'impost. Així, s'hauria d'interpretar en la forma més favorable a l'obligat entenent que la Sentència posa de manifest aquella situació, sense perjudici de la resolució que s'adopti quan s'aprovi la llei que executi el manament de la Sentència. D'altra banda, el procediment iniciat d'ofici encara que instat com a conseqüència de la instància presentada, en els termes als quals ja ens hem referit, hauria de seguir la via processal analitzada incloent-hi l'incident de suspensió del procediment, encara que destacant que la resolució en termini esgota la via administrativa.

En conclusió, cal afirmar que en els termes analitzats i amb els límits assenyalats, és possible suspendre la tramitació del procediment per a la revocació de l'acte administratiu ferm.

C. Correcció d'errors materials, aritmètics i de fet. L'article 220 de la LGT preveu aquesta possibilitat de rectificació d'actes fets establint un requisit comú als tres supòsits regulats identificats en la denominació de la pròpia funció revisora. Ha de tractar-se de qüestions de fet que no impliquin interpretació de normes jurídiques, és a dir, han de referir-se a fets o coses de la realitat, i ser independents de tota apreciació, opinió i qualificació jurídica perquè llavors es tractaria d'un error de dret.

Així, no és aplicable a la sol·licitud de devolució d'ingressos fonamentada en la no subjecció a l'IIVTNU en la qual es discuteix precisament la realització del fet imposable i, en conseqüència, el naixement d'una obligació tributària.

V.3 Recurs d'alçada

En aquest supòsit ens trobem amb subjectes la situació tributària dels quals, en el marc de l'IIVTNU, ha estat regularitzada per l'Administració tributària i han interposat el recurs d'alçada propi del municipi de Barcelona. Es tracta d'un recurs administratiu preceptiu, que esgota la via prèvia al recurs contenciós administratiu i que ha de ser resolt per la pròpia Administració encara que per un òrgan diferent d'aquell que el va dictar.

Això significa que encara que estigui executant funcions de revisió d'actes administratius i no d'aplicació de tributs, també l'òrgan que ha de resoldre les qüestions suscitées pel recurrent, entre les quals es troba la no subjecció a l'impost controvertit, està limitat per la declaració d'inconstitucionalitat continguda a la Sentència del Tribunal Constitucional. Els mateixos límits i la mateixa impossibilitat de resoldre té l'Administració revisora i, encara més si tenim en compte que el propi Tribunal Constitucional ha fixat que l'Administració no pot en cap cas substituir la funció legislativa que únicament correspon a l'òrgan que la té atribuïda constitucionalment i que només ell pot realitzar.

En definitiva tampoc aquí és possible dictar cap resolució però al mateix temps, reiterant allò dit, l'Administració ha d'ajustar la seva actuació tenint en consideració la protecció dels interessos legítims que en aquesta via de revisió està fent valer l'obligat tributari.

Per tant, per no perjudicar els interessos del recurrents, l'Administració podria actuar acordant l'incident de suspensió en el qual, en el tràmit obligatori d'audiència, haurà d'informar de les conseqüències tant de la suspensió de la tramitació del procediment de revisió com del silenci negatiu produït per manca de resolució expressa destacant en aquest darrer supòsit la possibilitat de recórrer a la jurisdicció contenciós administrativa per fer valer el seu dret.

Cal advertir que, una vegada reiniciades les actuacions en cessar la causa de suspensió, es pot plantejar un problema en la fase d'instrucció d'aquest procediment de revisió. Pressuposa, doncs, l'adopció de la mesura provisional i el seu aixecament en aprovar-se la llei reguladora de l'impost, d'acord amb allò previst a la Sentència 59/2017.

El règim previst a la LGT respecte d'aquest recurs no incorpora un tràmit específic de prova en la fase d'instrucció, de manera que sembla que únicament pugui tenir-se en compte les incorporades al procediment d'aplicació del tribut. Això suposaria una certa indefensió per a les parts, singularment per a l'Administració, que hauria actuat en aquell procediment en estricte compliment de la llei comprovant els elements del fet imposable necessaris per quantificar l'impost. Aquesta situació, que no es refereix als mitjans de prova sinó a la possible inexistència d'aquesta última, provoca que hagi d'afirmar-se que, encara que l'article 223 de la LGT no prevegi expressament una fase estricta d'instrucció, recurrent als preceptes generals que regulen el recurs es troba la necessària incorporació d'aquest tràmit essencial. Així, l'article 214 de la LGT sota el títol "Capacidad y representación, prueba y notificaciones y plazos de resolución" estableix en el número u que:

"1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidos en la sección 4ª del capítulo II del título II de esta Ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2ª y 3ª del capítulo II del título III de esta Ley."

En conseqüència, també en aquest procediment és possible aplicar la suspensió provisional de la tramitació del procediment sempre seguint el mètode analitzat i ponderant totes les situacions que es presenten quan es realitza la funció de revisió que es preceptiva i prèvia per recórrer a la via jurisdiccional.

V.4 Recurs extraordinari de revisió de l'article 244 de la LGT

És un remei extraordinari per revisar actes i resolucions fermes respecte dels quals es manifesten cert vici o defectes quan ja no estan disponibles mitjans de revisió ordinaris. La al·lusió a aquesta possibilitat és obligada en la mesura que l'article 221.3 de la LGT estableix que:

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud de cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley."

Aquesta remissió obliga a pronunciar-se respecte de la possibilitat d'aplicació d'aquest precepte al supòsit objecte d'aquest informe. Doncs bé, aquest recurs es troba ubicat en la subsecció segona del capítol quart del Títol V de la LGT en el qual es regulen les reclamacions econòmicoadministratives. En conseqüència, es tracta d'un recurs d'aquesta naturalesa i cal tenir present l'article 244.1 que disposa que són recurribles pels interessats els actes fermes de l'Administració tributària i les resolucions fermes dels òrgans econòmicoadministratius quan concorrin les següents circumstàncies:

"a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión esencial del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error de los mismos."

- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud judicial firme.”

Cap d'aquestes causes és traslladable al supòsit que ens ocupa.

VI. L'autoliquidació: la gestió de l'IIVTNU

L'article 120.1 de la LGT estableix:

“1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.”

Es tracta d'un institut jurídic que s'integra per actes jurídicament diferenciables amb contingut i efectes diversos, constituïnt, al mateix temps, el compliment de deures també diferents i específics. Per una banda, la declaració d'uns fets o, si es prefereix, la comunicació a l'Administració dels “datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo”. És a dir, la comunicació d'uns fets que poden ser constitutius d'un fet imposable.

D'altra banda, l'autoliquidació comprèn les operacions de liquidació i càlcul, és a dir, de quantificació de l'impost; operacions que pressuposen la interpretació de l'ordenament tributari, la qualificació de les dades i fets declarats així com la quantificació del deute i, finalment, el seu ingrés.

En definitiva, l'autoliquidació és un tipus de declaració formulada pel contribuïent en la qual aquest no es limita a comunicar la realització d'un fet i de les dades que permetin la determinació del deute, sinó que porta a terme per sí mateix la fixació de la quantia deguda procedint al seu ingrés, la qual cosa li permet el compliment de l'obligació corresponent. Doncs bé, la gestió dels tributs pot iniciar-se mitjançant una autoliquidació amb la qual es compleixen els tres elements necessaris per fer efectiu un tribut: declarar els fets, interpretar l'ordenament jurídic i quantificar la prestació corresponent i ingressar-la.

En aquest context, l'article 110 del RDLeg. 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, disposa al número quatre que:

“4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. (...)”

Desenvolupant aquesta norma, l'Ordenança reguladora de l'IIVTNU ha establert el sistema d'autoliquidació en els preceptes reguladors de la gestió. Així, al número dos de l'article 11 s'estableix que:

“2. S’ha de presentar una autoliquidació o, si s’escau, una declaració per a cadascuna de les finques o drets transferits, fins i tot en el cas que s’hagi formalitzar la transmissió en un sol instrument, fent constar expressament la referència cadastral de cadascun dels béns immobles.

S’ha d’adjuntar a la autoliquidació o la declaració el document que tingui consignats els actes o els contractes que originin la imposició, així com els justificants dels elements tributaris necessaris per practicar la liquidació corresponent i els que acreditin les exempcions i bonificacions que el subjecte passiu ha sol·licitat.”

L’Ordenança reguladora de l’impost disposa que, en l’autoliquidació corresponent, el subjecte ha de declarar cadascuna de les finques o drets transmesos adjuntant els documents en els quals es reflecteixin els actes o contractes que originen la transmissió. És a dir, el subjecte ha de declarar uns fets que incideixen en la realització del fet imposable però que no constitueixen aquest darrer. En efecte, el fet imposable de l’impost és “... l’increment de valor que experimenten els terrenys de naturalesa urbana manifestat a conseqüència de la transmissió de la propietat per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi del domini sobre els terrenys esmentats. ...”, és a dir, es declaren les transmissions dels terrenys de naturalesa urbana, en primer lloc, i en segon lloc, s’interpreta el conjunt de normes que regula el tribut procedint-se a la qualificació d’un fet, l’increment de valor, que, si existeix, constitueix el fet imposable de l’impost i en conseqüència el naixement de l’obligació tributària. Completant aquest segon moment, ha de quantificar-se l’import de la seva prestació. En tercer lloc, procedeix l’ingrés en el tresor públic.

Aquestes són les tres operacions que, d’acord amb la seva definició legal, s’inclouen en l’autoliquidació, actuació tributària deguda pel subjecte prevista a la llei com a tècnica de gestió.

Ara bé, d’acord amb aquest esquema, l’obligat a realitzar-la pot, amb ocasió de la interpretació i posterior qualificació dels fets, entendre que no ha realitzat el fet imposable, de manera que no procedeix la quantificació del tribut en no existir obligació tributària. Però que el subjecte consideri que no ha realitzat el fet imposable no li eximeix de l’obligació d’autoliquidar perquè aquesta porta incorporada el deure de declarar no només el fet imposable realitzat sinó també els actes o negocis a través dels quals es manifesti la transmissió que està en l’origen de la seva realització, al marge que porti aparellada la subjecció a l’impost. En definitiva, els tres deures junts que la defineixen poden donar-se al mateix temps però res no impedeix que en funció de la configuració del fet imposable hagi d’incloure exclusivament la declaració i la seva qualificació jurídica després d’interpretar la norma legal aplicable. Si d’aquesta fase es desprèn que no s’ha realitzat el fet imposable no correspon la quantificació de la prestació i, en conseqüència, tampoc el seu ingrés, per la seva inexistència. Aquesta situació no significa que el subjecte quedi eximit del deure de presentar l’autoliquidació: haurà de fer-ho perquè inclou el deure de declarar del qual no es pot sostreure sempre que sigui part en una transmissió de terrenys de naturalesa urbana.

Així s’estableix expressament en el paràgraf segon de l’article 11 transcrit, exigint, a més, que s’adjuntin a l’autoliquidació els documents que acreditin la transmissió

i tots els que permetin la quantificació de la prestació i de les exempcions sol·licitades pel subjecte, és a dir, els documents que indiciàriament acreditin que no s'ha realitzat el fet imposable.

El fet que no s'hagi realitzat el fet imposable no anul·la el pressupòsit de l'autoliquidació encara que sí la necessitat de quantificar un tribut l'obligació del qual, en principi, no existeix. Tot això d'acord amb allò dit respecte dels diferents actes que s'inclouen en aquesta actuació tributària que és l'autoliquidació.

L'autoliquidació, en els termes assenyalats, i amb la documentació que acrediti indiciàriament que no s'ha produït el fet imposable, suposa el compliment del deure imposit a l'article 11 de l'Ordenança reguladora de l'impost i constitueix una actuació de l'obligat dirigida a la gestió del tribut, però que no esgota la seva aplicació. Així, l'article 120.2 de la LGT estableix que:

“La autoliquidaciones tributarias presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración que practicará, en su caso, la liquidación correspondiente.”

És a dir, el fet que es presenti una autoliquidació no significa que l'Administració no pugui exercir les seves funcions tributàries, sinó que l'exercici d'aquestes, en particular de la comprovació i de la liquidació, ha de practicar-se a través dels procediments legals corresponents als efectes de regularitzar; en el seu cas, la situació de l'obligat respecte de l'exacte compliment de l'ordenament tributari. Tenint sempre present que haurà de fer-ho dins dels terminis de prescripció previstos en la pròpia LGT.

Ara bé, en els casos en què s'hagi al·legat la no realització del fet imposable i s'hagi aportat la documentació que ho acrediti indiciàriament, l'Administració no podrà exercir aquestes funcions de comprovació i liquidació fins que no s'aprovi la llei a la qual es refereix la Sentència 59/2017, d' 11 de maig, del Tribunal Constitucional.

En conseqüència, és possible que hi hagi autoliquidacions en les quals no existeixi quantificació del deute perquè no hagi nascut l'obligació tributària, sense que això suposi l'incompliment de la norma reguladora de l'impost, sempre que es reuneixin la resta de requisits previstos a l'article 11.2 de l'Ordenança reguladora de l'IIVTNU. No obstant, és precís fer constar que en els supòsits citats, l'Administració no podrà iniciar els procediments de comprovació i liquidació de l'impost fins que no sigui aprovada la norma legal exigida pel Tribunal Constitucional.

VII.- Conclusions

Les conclusions a les quals permet arribar l'estudi realitzat per aquest Consell Tributari sobre els efectes de la Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017, d'11 de maig, en l'aplicació de l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, amb la finalitat de garantir la seguretat jurídica i els drets dels contribuents, són les següents:

Primera.- La Sentència del Tribunal Constitucional 59/2017, d'11 de maig, determina la impossibilitat d'aplicar l'Impost sobre l'increment de valor dels terrenys

de naturalesa urbana als supòsits de decrement o d'inexistència d'increment i ha remès al legislador ordinari la definició d'aquests supòsits.

Segona.- Davant d'aquesta situació, l'Administració ha d'arbitrar les mesures previstes a l'ordenament jurídic que permetin donar compliment a allò disposat a la Sentència del Tribunal Constitucional.

Tercera.- L'article 56 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment administratiu comú de les administracions públiques, ofereix cobertura suficient per adoptar, com a mesura provisional, la suspensió de la tramitació dels procediments tributaris en els quals s'invoqui fonamentadament supòsits de decrement o d'inexistència d'increment de valor.

Quarta.- Prèviament a la suspensió, ha de donar-se audiència a l'interessat que podrà al·legar allò que estimi necessari per a la defensa dels seus interessos. En aquest tràmit l'Administració haurà d'informar detalladament de tots els aspectes que afectin a cada procediment concret, així com de les conseqüències que l'adopció de la mesura provisional suposin.

Cinquena.- La suspensió, amb el tràmit d'audiència i d'informació citats, haurà d'adoptar-se tant en el procediment de rectificació d'autoliquidacions com en els de comprovació limitada i d'inspecció.

Sisena.- En els casos de sol·licituds de devolució basades en una autoliquidació, presentades per aquells que fonamentadament invoquin la no realització del fet imposable, hauran de ser tramitades per la via de l'article 120.3 de la Llei general tributària encara que la sol·licitud no es qualifiqui formalment com de rectificació d'autoliquidació.

Setena.- Les sol·licituds de devolució d'ingressos basades en un acte administratiu ferm es tramitaran mitjançant el procediment de nul·litat de ple dret o, en el seu cas, de revocació. L'Administració acordarà la suspensió previ tràmit d'audiència i d'informació citats.

Vuitena.- En el procediment de resolució del recurs d'alçada l'Administració acordarà la suspensió prèvia l'audiència i la informació abans indicades.

Novena.- No procedeix l'aplicació del recurs extraordinari de revisió en tant que no es dona cap de les causes establertes a l'article 244 de la Llei general tributària.

Desena.- Les autoliquidacions sense quantificació del deute, quan s'aprecii la inexistència del fet imposable, poden presentar-se sempre que s'aportin els documents que indicàriament ho acreditin. L'Administració no podrà iniciar els procediments administratius de comprovació i liquidació de l'impost fins que no sigui aprovada la llei exigida pel Tribunal Constitucional en la Sentència 59/2017, d'11 de maig>>

Expedients tramitats

Total expedients	315
Recursos	304
Queixes	1
Informes	10

Recursos

Estimats	57
Conformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	26
Conformitat amb el Districte de l'Eixample	2
Conformitat amb el Districte de Sant Martí	1
Conformitat amb la Gerència de Seguretat i prevenció	2
Disconformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	26

Estimats en part	17
Conformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	13
Disconformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	4

Desestimats	195
Conformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	190
Conformitat amb el Districte de l'Eixample	1
Disconformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	4

Inadmisibles	31
Conformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	26
Disconformitat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	5

Abstenció per cosa jutjada	1
-----------------------------------	----------

Arxivats per falta d'objecte	1
-------------------------------------	----------

Retornats per incompetència del Consell o per defectes formals	2
---	----------

Queixes

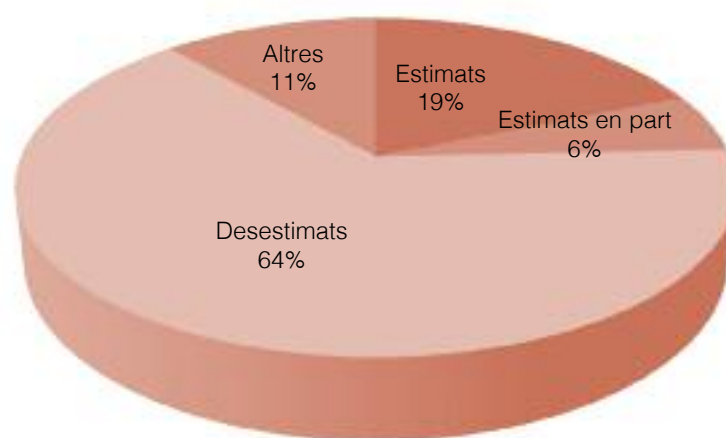
Estimades	1
------------------	----------

Classificació per conceptes

	2013	2014	2015	2016	2017
1.1. Impost sobre béns immobles	46 (15,13%)	62 (13,6%)	245 (46,66%)	39 (10%)	45 (14,75%)
1.2. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	16 (5,26%)	15 (3,29%)	22 (4,19%)	20 (5,13%)	14 (4,59%)
1.3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	131 (43,09%)	222 (48,7%)	169 (32,19%)	247 (63,33%)	178 (58,36%)
1.4. Impost sobre activitats econòmiques	24 (7,9%)	44 (9,65%)	23 (4,38%)	21 (5,38%)	24 (7,86%)
2.1. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	17 (5,6%)	22 (4,82%)	12 (2,29%)	22 (5,64%)	9 (2,96%)
3.10. Taxes per utilització privativa del domini públic i prestació d'altres serveis	16 (5,26%)	22 (4,82%)	12 (2,29%)	6 (1,54%)	8 (2,62%)
3.11. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic a favor d'empreses de serveis de subministrament d'interès general	1 (0,33%)	0 -	0 -	4 (1,03%)	1 (0,32%)
3.16. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic a favor d'empreses de telefonia mòbil	5 (1,64%)	1 (0,22%)	5 (0,96%)	2 (0,51%)	- -
4. Preus públics per recollida de residus comercials	30 (9,87%)	44 (9,64%)	27 (5,14%)	18 (4,62%)	19 (6,23%)
5. Altres temes	18 (5,92%)	24 (5,26%)	10 (1,9%)	11 (2,82%)	7 (2,29%)
Totals	304 (100%)	456 (100%)	525 (100%)	390 (100%)	305 (100%)

Gràfics

Recursos dictaminats



Clasificació per conceptes

